

KOMMISJONSAVTALER OG FAST DRIFTSSTED

- agent eller kommisjonær?



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 702

Leveringsfrist: 25.11.2011

(* regelverk for masteroppgave på:

www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUR5030/reglement/vedlegg_emnebeskrivelse_masteroppgaver_JUR5030_5060.html)

Til sammen 17839 ord

25.11.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Emne og problemstilling	1
1.2	Oppbygging av avhandlingen	3
1.3	Bakgrunn og historikk	6
1.4	Metodeutfordringer	6
<u>2</u>	<u>SKATTELOVEN § 2-3 – BEGRENSET SKATTEPLIKT FOR UTENLANDSKE SELSKAPER</u>	<u>8</u>
2.1	Innledning	8
2.2	Skatteloven § 2-2 – alminnelig beskatningshjemmel for selskaper	8
2.3	Skatteloven § 2-3 Begrenset beskatningsplikt	10
2.3.1	Vilkåret om at utenlandsk selskap må utøve eller delta i virksomhet i Norge	11
2.3.2	Vilkåret om at virksomheten må drives eller bestyres fra Norge	12
<u>3</u>	<u>SKATTEAVTALEN MELLOM NORGE OG IRLAND, GENERELT OM FAST DRIFTSSTED</u>	<u>15</u>
3.1	Innledning	15
3.2	Norge og internasjonale skatteavtaler	16
3.3	Skatteavtalen mellom Norge og Irland	16
3.4	Generelt om fast driftssted	17
3.4.1	Innledning	17
3.4.2	”Forretningssted”	18

3.4.3	”Fast”	20
3.4.4	”Utøves gjennom det faste forretningsstedet”	21
3.5	Artikkel 5 nr. 5 ”Agentregelen”	22
3.5.1	Innledning	22
3.5.2	Forholdet mellom skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 og de andre bestemmelsene i artikkel 5.	23
3.5.3	Vilkåret om at representanten må kunne slutte avtaler på vegne av foretaket	24
3.5.4	Vilkåret om at agenten må være avhengig av foretaket	26
4	KOMMISJONÆR VS. AGENT – NORSK AVTALERETT	30
4.1	Innledning	30
4.2	Om kommisjonsforhold i norsk avtalerett	31
4.2.1	Kommisjonslovens forhold til andre lover	31
4.2.2	Hva som kjennetegner en kommisjonær	32
4.2.3	Ansvarsforholdet mellom de ulike partene	33
4.3	Om agenturforhold i norsk avtalerett	36
5	VILKÅRENE FOR FAST DRIFTSSTED I DELL-DOMMEN	37
5.1	Innledning	37
5.2	Saksforholdet i Dell-saken	37
5.2.1	Selskapsstrukturen	37
5.2.2	Transaksjonene i saken	39
5.2.3	Tvistegenstanden i saken og saksgangen	40
5.3	Problemstillingen i forhold til fast driftssted	41
5.4	Lagmannsrettens vurdering av fast driftssted	42
5.4.1	Innledning	42
5.4.2	Utgangspunktet: Intern lovhjemmel	42
5.4.3	Skatteavtalen artikkel 5 nr. 5	42
5.4.4	Rettskildeprinsipper – rettskildefaktorer som er relevante i saken	44
5.4.5	Vilkåret om at agenten må kunne binde hovedmannen	46

5.4.6	Vilkåret om at agenten må anses som en avhengig agent	52
5.4.7	Dommens prejudikatsverdi	55
6	<u>ALLOKERINGEN I DELL-DOMMEN</u>	56
6.1	Innledning	56
6.2	Selve allokeringen i Dell-dommen	56
6.3	Domstolenes myndighetskontroll	57
7	<u>TILGRESENDE DIMENSJONER</u>	59
7.1	Innledning	59
7.2	Avgrensning	60
7.3	Proforma – et alternativt grunnlag?	60
7.4	Øke skattegrunnlaget i forhold til Dell Norge?	61
7.5	Gjennomskjæring i forhold til Dell Norge?	62
7.6	Internprising i Dell-saken, Dell Irland	63
7.7	Gjennomskjæring i Dell-saken, Dell Irland?	64
8	<u>LITTERATURLISTE</u>	67

1 Innledning

1.1 Emne og problemstilling

Emne for denne avhandlingen er forholdet mellom kommisjonsavtaler og fast driftssted, med utgangspunkt i lagmannsrettens løsning i Dell-saken¹. Problemstillingen er hvorvidt et utenlandsk selskap kan unngå å etablere fast driftssted gjennom samarbeid med et søsterselskap i Norge, ved å inngå en kommisjonsavtale med det norske selskapet.

Den såkalte Dell-dommen² gjelder et irsk selskap³ med begrenset ansvar (heretter kalt Dell Irland) og dets forhold til et norsk søsterselskap⁴ (heretter kalt Dell Norge). Begge selskapene inngår i det amerikanske Dell-konsernet, men det er ingen direkte eierforbindelse mellom selskapene. Mellom disse selskapene foreligger det en kommisjonsavtale, hvor Dell Irland er kommittent og Dell Norge er kommisjonær. Avtalen går ut på at Dell Norge selger data i bedriftsmarkedet i Norge. Dell Irland er salgsselskap for hele Europa.

Når det gjelder Dell Norge bli det skattlagt i Norge etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav a. Når det gjelder Dell Irland har Norge hjemmel i skatteloven § 2-3 til å skattlegge selskaper som er hjemmehørende i utlandet for inntekt de har opptjent her. Slik skattlegging er begrunnet i kildeskattprinsippet. Norge har inngått en internasjonal skatteavtale⁵ med Irland, som også regulerer slike forhold, jr. artikkel 5 i avtalen.

¹ LB-2010-32855.

² LB-2010-32855.

³ Dell Products.

⁴ Dell AS.

⁵ St.prp.nr. 33.

Det springende punkt i saken er om faktum gir grunnlag for å si at Dell Irland har etablert et fast driftssted i Norge gjennom Dell Norge etter en tolkning av artikkel 5 nr. 5 i skatteavtalen. Kommisjonsavtalen innebærer at avtalene med kundene blir inngått i Dell Norges navn. Det betyr at Dell Irland ikke er part i avtalene Dell Norge inngår, og at de ikke inngås på vegne av Dell Irland. Artikkel 5 nr. 5 i skatteavtalen mellom Norge og Irland krever at Dell Norge må kunne inngå avtaler på vegne av (eller ”in the name of”) Dell Irland for å bli ansett som et fast driftssted for Dell Irland. Dette samtidig som Dell Norge er hjemmehørende i riket og skattepliktig her for sine inntekter.

Lagmannsretten går omhyggelig gjennom en rekke momenter og skriftlige rettskilder når de fastsetter rekkevidden av artikkel 5 nr. 5. Lagmannsretten kommer imidlertid til at vilkåret er oppfylt, på tross av kommisjonsavtalen, og at Dell Norge utgjør et fast driftssted for Dell Irland. Retten presser rettskildene slik at de unngår vurderingen av ”in the name of” i forhold til kommisjonsavtalen mellom Dell Norge og Dell Irland.

Det foreligger en konflikt mellom den skatterettslige bedømmelsen av forholdet mellom partene og partenes egen definisjon på sitt innbyrdes forhold basert på kommisjonsloven. Etter mitt syn kan det hevdes at lagmannsrettens begrunnelse ikke er tilfredsstillende. Lagmannsretten betegner sin egen bedømmelse som å finne ut om Dell Irland ”i realiteten” er bundet av de avtaler Dell Norge inngår.

Lagmannsretten har rett til å bedømme det privatrettslige forhold på annen måte enn partene. Her er det ikke snakk om ulovfestet gjennomskjæring, men en korrekt rettsanvendelse på grunnlag av faktum. Lagmannsretten mener det er korrekt rettsanvendelse, etter en skatterettslig vurdering av artikkel 5 nr. 5, å vurdere om Dell Irland ”i realiteten” er bundet. Denne konklusjonen følger av en rekke faktiske momenter som taler for at Dell Irland i realiteten er bundet.

Etter mitt syn er svakheten ved dommen at lagmannsretten ikke får klart nok frem hva som ligger i ”i realiteten”. For det første forsøker lagmannsretten å finne støtte for en slik vurdering i perifere rettskilder. Og for det andre tar ikke lagmannsretten klart nok stilling til hvilke deler av faktum den mener veier tyngst i selve vurderingen av ”i realiteten”. Det er overraskende hvordan kommisjonsforholdet synes å være helt utelatt fra faktum.

Statens anførsel er formulert som at det må legges til grunn et krav om en ”funksjonell tilnærmingssmåte” ved tolkningen av skatteavtalens vilkår om ”på vegne av”. Etter mitt syn har staten valgt en uheldig strategi. Den underliggende problemstillingen i Dell-saken er når og hvordan skattegrunnlaget knyttet til omsetningen i Norge skal fordeles mellom Norge og Irland. Det fremgår ikke hvorfor staten ikke gikk direkte på Dell Norge for å anfekte den for det inntektsgrunnlag som fulgte av kommisjonsavtalen. Etter mitt syn ville det vært det naturlige.

Fordelingen av skattegrunnlag kan foretas ved ulike metoder. Metodevalget kan være betinget av hvilke rettsgrunnlag som velges for skattlegging. Inntektsfordelingen lagmannsretten foretar (etter skatteavtalen artikkel 7) er en konsekvens av at det er fast driftssted (etter artikkel 5 nr. 5) som er vurdert.

De burde kanskje heller løst dette på et annet rettsgrunnlag som hadde ført til riktigere og mer avklarende inntektsfordeling. Det er et åpent spørsmål hvorfor ikke staten har gått på Dell Norge. Etter mitt syn kan andre fordelingsmetoder gi et mer heldig resultat, dette vil jeg komme tilbake til i kapittel 7.

Saken er behandlet i Høyesterett, dom er ikke avsagt.

1.2 Oppbygging av avhandlingen

Først vil jeg, i kapittel 2 til 4, redegjøre for gjeldende rett som er relevant i forhold til avhandlingens tema. Det naturlige utgangspunkt er de interne skattereglene, herunder reglene om alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge i skatteloven §§ 2-2 og 2-3, disse

behandles i kapittel 2. Det legges særlig vekt på å få frem vilkårene til begrenset skatteplikt i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b (såkalt kildebeskatning).

Den interne beskatningshjemmelen er utgangspunktet for skattlegging av Dell Irland i Norge. Skatteavtalen innsnevrer, utvider og presiserer nærmere hvordan skattleggingen mellom to land skal foregå. Forholdet mellom intern lovhjemmel og tilsvarende regler i de skatteavtalene Norge har inngått vil også bli behandlet.

Deretter blir skatteavtalen mellom Norge og Irland gjennomgått i kapittel 3. Skatteavtalen er utgangspunktet for drøftelsen av Dell-saken. I punkt 3.2 redegjør jeg for Norges generelle bruk av skatteavtaler med andre land, og hvordan inngåelsen av slike avtaler stiller seg i forhold til Stortinget som er den lovgivende makt. Deretter behandler jeg selve skatteavtalen som er inngått mellom Norge og Irland i punkt 3.3, herunder hvorfor den ble inngått og hvilke hensyn den bygger på.

Videre vil den generelle bestemmelsen om fast driftssted i skatteavtalen bli behandlet i punkt 3.4. Skatteavtalen artikkel 5 nr. 1 har den generelle definisjonen for hva som anses å være et fast driftssted. For at et foretaks virksomhet skal anses som et fast forretningssted må tre vilkår være oppfylt. For det første må det være opprettet et *forretningssted*, for det andre må dette forretningsstedet være *fast* og for det tredje må skattyters virksomhet bli utøvet helt eller delvis *gjennom* dette forretningsstedet. Vilkårene blir redegjort for hver for seg.

Det blir lagt særlig vekt på fast driftssted etter agentregelen i artikkel 5 nr. 5 (se punkt 3.5). Agentregelen gjør det mulig for kildestaten å skattlegge et utenlandsk selskap for aktivitet agenten driver på vegne av selskapet. Først behandler jeg forholdet mellom agentregelen i artikkel 5 nr. 5 og den generelle regelen om fast driftssted som er redegjort for i punkt 3.4. Deretter gjennomgår jeg vilkårene for skattlegging etter agentregelen i artikkel 5 nr. 5. For at agenten skal etablere fast driftssted må to vilkår være oppfylt. For det første må agenten

kunne slutte avtaler på vegne av foretaket, og for det andre må agenten anses avhengig av foretaket. Disse blir fremstilt hver for seg.

I den første hoveddelen vil jeg til slutt i kapittel 4 gjøre rede for intern norsk lovgivning om kommisjonsforhold og agenter. Det vil bli lagt vekt på ansvarsforholdet mellom de ulike partene i kommisjonsforholdet. Det vil si tredjemannsforholdet mellom kommisjonær og medkontrahent og avtaleforholdet mellom kommisjonær og kommittent.

I den andre hoveddelen vil jeg gjennomgå Dell-dommen. I kapittel 5 vil jeg først redegjøre for saksforholdet (faktum), herunder selskapsstrukturen, transaksjonene i saken, tvistegjenstand og saksgang (punkt 5.2). Deretter vil selve problemstillingen tydeliggjøres (punkt 5.3).

Så foretar jeg en analyse av lagmannsrettens fremstilling og vurdering av skatteavtalens regler om fast driftssted (punkt 5.4), og dette utgjør hoveddelen av kapitlet om fast driftssted i Dell-saken. Analysen følger lagmannsrettens fremstilling, først utgangspunktet med internhjemmel, deretter de generelle rettskildene lagmannsretten har benyttet seg av, og til slutt selve behandlingen av fast driftssted i Dell-saken. Denne delen blir delt opp i to, da det er to vilkår som må være oppfylt for at det skal være etablert fast driftssted.

I den tredje hoveddelen redegjøres det for allokeringen. Dette vil bli summarisk behandlet i kapittel 6. Det som er viktigst i denne avhandlingen er valget av beskatningsmåte (fast driftssted som grunnlag for å skattlegge i Norge). Lagmannsrettens allokering av Dell Irlands inntekt følger av at det foreligger fast driftssted, og derfor fordeles inntekten etter skatteavtalen artikkel 7. En slik allokering foretas av staten, og den er svært skjønnspreget.

I den fjerde hoveddelen vil jeg vurdere temaets tilgrensende problemstillinger, herunder pro forma, gjennomskjæring og internprising. Følgen av analysen er at lagmannsrettens begrunnelse et stykke på vei hviler på et diskutabelt grunnlag.

1.3 Bakgrunn og historikk

Generelt dreier internasjonal skatterett seg om skattespørsmål der de faktiske forhold har en grenseoverskridende side. Opprettelsen av NATO i 1949 var starten på samarbeid over landegrensene. Som følge av økt internasjonalisering har det blitt mer fokus på å ivareta kildeskatten og hindre dobbeltbeskatning. Norge har som utgangspunkt rett til å skattlegge norske skattesubjekter for all deres inntekt uansett hvor den er opptjent, jf.

globalinntektsprinsippet. Et slikt prinsipp har lenge vært praktisert, og den økende internasjonaliseringen utfordrer både globalinntektsprinsippet og kildeskattprinsippet.

Internasjonale skatterettslige spørsmål har alltid vært aktuelle, men de har fått en økt betydning de senere år pga. internasjonaliseringen av økonomien og økt mobilitet av personer.⁶ I Norge var oljevirkksomhetens vekst fra 1970-tallet en viktig del av utviklingen. Det oppstod spørsmål om hvorvidt det forelå skatteplikt til Norge og hvordan skattleggingen eventuelt skulle gjennomføres. EØS-avtalen og IKT-alderen har også vært viktige brikker i den økende internasjonaliseringen.⁷

Ligningsmyndighetene går også selv mer aktivt inn for å ivareta kildeskatten til Norge. I dag opererer mange store konsern i flere land, og det blir stadig viktigere å verne om skattefundamentet. Store konsern gjør at det også stilles høye krav til regnskapsmessig ekspertise ved løsningen av skattespørsmål.

1.4 Metodeutfordringer

I denne avhandlingen er vanlig juridisk metode benyttet. Skatterett er lovfestet forvaltningsrett, og det er derfor liten plass for skjønn. Mer krevende metodespørsmål oppstår der det er snakk om forvaltningens frie skjønn (verdsettelsesspørsmål) og forholdet til skatteavtaler. Ett spørsmål er knyttet til OECDs retningslinjer. Disse har stor betydning for tolkning av skatteavtaler, og endres stadig. Det har blitt vanligere å heller endre

⁶ Zimmer (2009), s. 17.

⁷ Zimmer (2009), s. 17-18.

kommentarene, enn å endre selve mønsteravtalen. I forhold til skatteavtaler som er inngått for lenge siden, oppstår det interessante metodespørsmål i forhold til om man kan bruke nye kommentarer på eldre skatteavtaler.

I oppgaven vurderer og analyserer jeg lagmannsrettens drøftelse av Dell-saken. Jeg har lagt vekt på rettskildebruken og hvordan retten har vektlagt argumentene. Lagmannsretten bruker juridisk litteratur i sin fremstilling, samt en uttalelse fra Finansdepartementet og en bindende forhåndsuttalelse (BFU) . Jeg har ikke selv benyttet meg av disse, og derfor inngår de ikke i min litteraturliste.

2 Skatteloven § 2-3 – begrenset skatteplikt for utenlandske selskaper

2.1 Innledning

Skattlegging av subjekter krever hjemmel i intern rett. Skatteloven kap. 2 har regler om hvem som har skatteplikt i Norge og dens omfang. Sktl. § 2-1 regulerer alminnelig beskatning av personer, mens sktl. § 2-2 gjelder selskaper. Skattlegging av personer holdes utenfor denne avhandlingen. I dette kapittel vil det først bli gjort rede for den alminnelige beskatningshjemmelen for selskaper hjemmehørende i riket, sktl. § 2-2. Deretter gjennomgår jeg hjemmelen for begrenset skattlegging av selskaper, såkalt kildebeskatning, sktl. § 2-3. Særlig om utenlandske selskaper som anses å ha etablert fast driftssted i Norge, sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Og til slutt forholdet mellom sktl. § 2-3 og de skatteavtalene Norge har inngått.

2.2 Skatteloven § 2-2 – alminnelig beskatningshjemmel for selskaper

Selskaper hjemmehørende i riket har skatteplikt til Norge, jfr. sktl. § 2-2 første ledd. Dette innebærer at et selskap, som anses å være hjemmehørende i riket, i utgangspunktet må svare skatt til Norge av hele sin inntekt og formue. I motsetning til sktl. § 2-3, som har bestemmelser om begrenset skatteplikt for selskaper som ikke er hjemmehørende i riket.

Sktl. § 2-2 første og sjette ledd er begrunnet i globalinntektsprinsippet.⁸ Prinsippet får sin betydning gjennom sktl. § 2-2 sjette ledd. Globalinntektsprinsippet går ut på at når et selskap er hjemmehørende i riket er det skattepliktig med hele sin inntekt og formue, så langt det ikke er særskilt unntatt, uansett hvor det er opptjent. Dersom et selskap som er hjemmehørende i riket, har opptjent inntekt eller har formue i et annet land, må selskapet

⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997/1998) pkt. 7.2 Generelle merknader til kapittel 2, annet avsnitt.

betale skatt av denne inntekten eller formuen til Norge. For at beskatning skal kunne skje etter sktl. § 2-2 første ledd, må to vilkår være oppfylt.

For det første må selskapsformen være ett av de nevnte i første ledd. Herunder blant annet aksjeselskaper og sparebanker. Disse selskapene anses som egne skattesubjekter. Her trekkes det for det første en grense mot fysiske personer, som har alminnelig skatteplikt etter sktl. § 2-1. Og for det andre en grense mot de selskapsformene som ikke er selvstendige skattesubjekter, som er nevnt i sktl. § 2-2 annet ledd, herunder ansvarlige selskaper og kommandittselskaper. Deltakere i selskaper som ikke er selvstendige skattesubjekter, blir lignet hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt, sktl. § 2-2 tredje ledd.

For det annet må selskapet være ”hjemmehørende i riket”. Det følger av forarbeidene at utgangspunktet ved vurderinger av om et utenlandsk selskap er å anse som hjemmehørende i Norge, er selskapets reelle tilknytning til Norge. I grensetilfellene skal det legges avgjørende vekt på om selskapets ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.⁹ Dette fremgår også av Rt. 2002 s. 1144 (straffesak). Dommen gjaldt straffansvar for manglende innlevering av selvangivelser for selskaper registrert i Panama og på Kypros. Høyesterett uttalte på side 1147 at ”et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge”. Høyesterett åpner her for at også andre funksjoner enn selskapets ledelse på styrenivå kan være relevant ved vurderingen av om selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge. En videre fremstilling av sktl. § 2-2 faller således utenfor avhandlingens tema.

Som nevnt i innledningen dreier Dell-saken seg om forholdet mellom et irsk og et norsk selskap. Selskapenes tilknytning til Norge behandles nærmere i kapittel 5 punkt 5.2.1. Hovedproblemet i saken er knyttet til det irske selskapets tilknytning til Norge.

⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997/1998) pkt. 7.2 Merknader til de enkelte bestemmelsene i kapittel 2, til § 2-2 Selskap mv hjemmehørende i riket, tredje avsnitt.

2.3 Skatteloven § 2-3 Begrenset beskatningsplikt

De med alminnelig skatteplikt etter sktl. §§ 2-1 eller 2-2, plikter å betale skatt av nærmere definerte inntekter, jfr. sktl. § 5-1 (1). Sktl. § 2-3 har samme klassifisering som sktl. § 5-1 (1), men forskjellen er at etter sktl. § 2-3 er det bare nærmere bestemte inntekter som blir skattlagt i Norge. Reglene i sktl. § 2-3 om begrenset skatteplikt er et unntak fra sktl. § 5-1 (1).

I motsetning til bestemmelsene i §§ 2-1 og 2-2 gjelder § 2-3 begrenset skatteplikt for inntektstyper som loven uttrykkelig nevner. Sktl. §§ 2-1 og 2-2 er knyttet til selve skattesubjektet, altså personen eller selskapet. Det foreligger et systematisk avvik ved at sktl. § 2-3 er plassert i skattelovens kapittel om skattesubjekter og skattepliktens omfang. Regelen om begrenset skatteplikt innebærer at et selskap som ikke har alminnelig beskatningsplikt i Norge etter sktl. § 2-2, men har en inntektstype i Norge som er nevnt i sktl. § 2-3, er forpliktet til å betale skatt av den inntekten til Norge.

Personer kan også bli begrenset skattepliktig i Norge etter sktl. § 2-3, ikke bare selskaper. I denne avhandlingen fokuseres det på aksjeselskaper og deres skatteplikt etter sktl. § 2-3 og skatteavtaler Norge har inngått.

Bestemmelsen er begrunnet i hensynet til kildestaten. Kildeskattprinsippet går ut på at inntekt fra og formue knyttet til norsk kilde skal skattlegges her.¹⁰

I sktl. § 2-3 fremgår det at personer og selskaper som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, kan ha begrenset skatteplikt i Norge. Sktl. § 2-3 første ledd bokstav a til h lister opp inntektstypene som skattlegges i Norge.¹¹ En gjennomgang av de ulike inntektstypene faller utenfor denne avhandlingen.

¹⁰ Ot.prp.nr 86 (1997/1998) pkt. 7.2 Merknader til de enkelte bestemmelsene i kapittel 2, til § 2-3 Person som ikke er bosatt og selskap mv som ikke er hjemmehørende i riket, annet avsnitt.

¹¹ Ot.prp.nr 86 (1997/1998) pkt. 7.2.

Avhandlingens tema er knyttet til Dell-saken og et irsk selskaps tilknytning til Norge. Derfor står selskaper og deres beskatningsrett sentralt, og sktl. § 2-3 første ledd bokstav b er særlig interessant. Bestemmelsen vil bli behandlet nærmere i dette kapitlet.

I sktl. § 2-3 første ledd bokstav b bestemmes det at blant annet selskaper plikter å svare skatt for virksomhet i Norge. For at bestemmelsen skal komme til anvendelse må to vilkår være oppfylt. For det første må det utenlandske selskapet enten utøve eller delta i virksomhet i Norge. Og for det annet må denne virksomheten enten drives her eller bestyres herfra.

2.3.1 Vilkåret om at utenlandsk selskap må utøve eller delta i virksomhet i Norge

Med ”virksomhet” i sktl. § 2-3, må det forutsettes at det siktes til det samme innholdet som begrepet ”virksomhet” i sktl. § 5-1 (1).¹² Det er ikke nødvendig å skille mellom det å utøve og det å delta i virksomhet. Uttrykket ”deltar” viser at skatteplikt til Norge kan oppstå også hvor utlending driver virksomhet sammen med person eller selskap som er bosatt/hjemmehørende i Norge. Det er ”utøver” som er hovedfokus i bestemmelsen, og uttrykket ”deltar” blir en undergruppe.¹³

Et eksempel er et utenlandsk selskap som er deltaker i et ansvarlig selskap i Norge. I Rt. 1925 s. 431 var det mulig å beskatte en dansk deltaker for sin gevinstandel. Det ansvarlige selskapet han var deltaker i, solgte sine skipsbyggerkontrakter og oppløste selskapet før de hadde drevet rederivirksomhet. Men de ble ansett å drive virksomhet.

Men, som jeg kommer tilbake til i kapittel 5 ved behandling av Dell-dommen, er det ikke tilstrekkelig at et utenlandsk selskap inngår en kontrakt med en innlending. Det skal være

¹² Stoveland (2011), note 47.

¹³ Stoveland (2011), note 47.

mulig for et selskap å inngå kontrakter utenfor landegrensene, uten å bli skattepliktig i det landet hvor kontraherende part anses hjemmehørende.

I Rt. 2001 s. 512 *Safe Services* uttaler Høyesterett nederst på side 519 at lovens uttryksmåte, ”utøver virksomhet”, kan lede tanken hen mot en fysisk aktivitet, men utelukker ikke i seg selv oppfyllelse av kontraktsforpliktelser ved underleverandør. I denne saken ble det utenlandske selskapet ansett å drive virksomhet i Norge selv om all aktivitet i Norge var satt bort til underentreprenører.

Grensen i intern rett har først og fremst betydning i forhold til stater som Norge ikke har skatteavtale med¹⁴. Der Norge har skatteavtale med det andre landet, er det skatteavtalens regler om beskatning som er utgangspunktet, ikke internrettslige regler. Skatteavtalens regler vil bli behandlet i kapittel 3.

2.3.2 Vilkåret om at virksomheten må drives eller bestyres fra Norge

For det andre må virksomheten drives eller bestyres fra Norge, sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Uttrykkene ”drives” og ”bestyres” referer seg til forskjellige situasjoner. Dersom virksomheten skal anses å ”drives her”, kreves det at en viss aktivitet med økonomisk karakter må finne sted her og denne aktiviteten må utøves for skattyters regning og risiko.¹⁵ Og for at virksomheten skal ”bestyres herfra”, må den ledes fra et sted i Norge.

Når det gjelder alternativet ”drives” sier Finansdepartementet i en prinsipputtalelse noe om hvilken aktivitet og hvilket nærvær som gjør at et utenlandsk foretak anses å drive virksomhet i Norge. Finansdepartementet uttaler videre at det alminnelige utgangspunkt er et krav om en viss aktivitet med økonomisk karakter¹⁶. Når det gjelder kravet til nærvær er den stedlige tilknytning som sktl. § 3-3 omhandler alltid tilstrekkelig. Bestemmelsen

¹⁴ Zimmer (2009) s. 170.

¹⁵ Zimmer (2009) s. 170.

¹⁶ Utv. 2008 s. 531 (FIN), 7. avsnitt.

regulerer stedbunden kommunal beskatning av fast eiendom og virksomhet. Men så sterk tilknytning som i § 3-3, kreves ikke etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.¹⁷

I Rt. 1928 s. 1108 var det ikke tilstrekkelig at utlendingen hadde inngått avtale med en selvstendig agent. Utlendingen ble ikke ansett å ha begrenset skatteplikt til Norge. Men der agenten ikke ses på som en selvstendig part, men f.eks. er ansatt hos utlendingen, er det nok til at virksomheten drives i Norge, se Rt. 1918 s. 474.

Vurderingen av agentens avhengighetsforhold til utlendingen har en parallell til tilsvarende bestemmelse i skatteavtalene. Det er et vilkår for å etablere fast driftssted gjennom en agent, at agenten er avhengig av det utenlandske selskapet. Se gjennomgangen av fast driftssted gjennom agent i kapittel 3 punkt 3.5.

Det sies i Finansdepartementets prinsipputtalelse at hvert enkelt tilfelle må vurderes basert på den relevante teori og praksis. Videre at omfanget av kundekontakt, kontraktsinngåelser og oppdrag i Norge er momenter ved vurderingen, uten at det kan angis noen absolutte grenser tilknyttet det enkelte element i aktiviteten som utøves.¹⁸

Alternativet ”bestyres” tar sikte på tilfeller hvor virksomheten ledes fra et sted i Norge.¹⁹ Selskapets ledelse er i Norge, men all aktivitet er i utlandet. Et typisk eksempel er internasjonal skipsfart. Men skattlegging av skipsfart blir ytterligere regulert i sktl. § 2-34 om begrensning av skatteplikt for utenlandsk eid skip under norsk drift.

Det følger av lovkommentarene²⁰ at det beror på en helhetsvurdering av de funksjoner som tilligger den eller de norske deltakeren(e), hvorvidt selskapet bestyres fra Norge. Det er ikke tilstrekkelig at den norske deltakeren kun har underordnede funksjoner i selskapsfellesskapet, se Rt. 1957 s. 187.

¹⁷ Zimmer (2009) s. 170.

¹⁸ Utv. 2008 s. 531 (FIN), 7. avsnitt.

¹⁹ Zimmer (2009) s. 171.

²⁰ Stoveland (2011) note 49.

På den annen side følger det av en uttalelse fra Finansdepartementet at det er nok at sentrale styrefunksjoner ivaretas av norske interesser. Dersom funksjoner, oppgaver og fullmakter som etter norsk selskapslovgivning hører til under selskapets styre, foretas i Norge, vil selskapet bli ansett å bestyres fra Norge.²¹ Jeg gjør oppmerksom på at dette alternativet er mindre aktuelt i denne avhandlingen, da Dell-saken gjelder virksomhet som drives i Norge.

Vurderingen av om en virksomhet ”drives eller bestyres” fra Norge, sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, er praktisk interessant der Norge ikke har inngått en skatteavtale med den andre staten. I det følgende vil det vises at skatteavtalene opererer med en annen terminologi. Der Norge har inngått en skatteavtale med det andre landet, er spørsmålet hvorvidt et utenlandsk selskap kan anses å ha etablert et ”fast driftssted” i Norge. Uttrykket fast driftssted er noe snevrere enn det norske begrepet ”drives eller bestyres”. ”Fast driftssted” er koplet opp mot uttrykket ”drives” i internretten. Ved skatteavtalene har Norge fraskrevet seg noe av den beskatningsretten som følger av intern rett på dette punkt.²²

²¹ Utv. 1993 s. 1589 (FIN).

²² Zimmer (2009) s. 171 – 172.

3 Skatteavtalen mellom Norge og Irland, generelt om fast driftssted

3.1 Innledning

Jeg vil i det følgende gjøre rede for skatteavtalen mellom Norge og Irland. Denne avtalen begrenser Norges beskatningsrett av selskaper som er hjemmehørende i utlandet. Først vil jeg behandle Norges bruk av skatteavtaler. Deretter, siden denne avhandlingen i hovedsak dreier seg om en spesiell skatteavtale, skatteavtalen mellom Norge og Irland. Formålet med kapittelet er å gjøre rede for bestemmelsen om fast driftssted fordi Dell-dommen dreier seg om dette.

Som nevnt ovenfor i kapittel 2, er det vanlig at Norge har inngått en skatteavtale med et annet land. Den interne hjemmelen for å skattlegge er sktl. § 2-3. Men der det eksisterer en skatteavtale mellom landene, inngått med hjemmel i dobbeltbeskatningsavtaleloven, er det denne som er relevant ved vurderingen av hvordan skattleggingen skal foregå.

De aller fleste skatteavtalene er bygget opp etter OECDs²³ mønsteravtale. Der skatteavtalen er bygget opp etter dette mønsteret, er det OECDs kommentarer²⁴ til bestemmelsene som er viktigst ved grensedragningen i reglene.

Kapittelet vil vise at reglene om fast driftssted i skatteavtalen er svært omfattende, og at OECDs kommentarer er tillagt stor vekt ved tolkningen av bestemmelser i skatteavtaler.

²³ Organisation for Economic Co-operation and Development.

²⁴ Model Tax Convention on Income and on Capital (2010).

3.2 Norge og internasjonale skatteavtaler

Norge har inngått skatteavtaler med over 100 land rundt om i verden, og det er ikke bare vestlige industriland som Norge har skatteavtaler med. Det er Stortinget som utgjør den lovgivende makten i Norge, og det er de som bestemmer ved lov hvordan beskatningen i Norge skal foregå. Dette har de gjort gjennom den norske skatteloven.

Skatteavtalene representerer en innskrenkning i Stortingets lovgivningsmyndighet fordi avtalene kan bidra til at skatteprovenyet til Norge blir mindre i forhold til hva som følger av interne regler. Men Stortinget har delegert myndigheten til å inngå skatteavtaler med andre land til Regjeringen. Dette følger av dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 nr 1.²⁵ Etter denne bestemmelsen kan Regjeringen inngå skatteavtaler som fastsetter regler for deling av skattefundamentene og innrømme lempning i beskatningen slik at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås. Avtalene som Regjeringen inngår må ratifiseres av Stortinget.

3.3 Skatteavtalen mellom Norge og Irland

Skatteavtalen mellom Norge og Irland ble undertegnet 22. november 2000. Formålet med skatteavtalen er unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse. Det var ønskelig å revidere eksisterende skatteavtale i henhold til OECDs nylig reviderte mønsteravtale.²⁶ Den norske og den engelske versjonen av skatteavtalen har som vanlig lik gyldighet.²⁷ I det følgende vil det bli referert til den norske versjonen av avtalen der hvor det ikke er noen spesielle tolkningsspørsmål. Ved de kritiske punkter vil jeg referere til både den norske og den engelske avtaleteksten. Skatteavtalen er et viktig utgangspunkt i vurderingen av Dell-saken, dens utfall og kritikken den har fått.

²⁵ Lov av 28 juli 1949 nr. 15.

²⁶ St.prp. nr. 33 (2000/2001) s. 1 – 2.

²⁷ St.prp. nr. 33 (2000/2001) s. 1

3.4 Generelt om fast driftssted

3.4.1 Innledning

Artikkel 5 inneholder definisjonen av uttrykket «fast driftssted». Skatteavtalene har til formål å hindre dobbeltbeskatning og brukes i stater over hele verden. Artikkel 5 har til formål å verne om kildeskatten. Den åpner for at den stat hvor inntekten er opptjent skal ha mulighet til å skattlegge en del av inntekten selv om virksomheten er hjemmehørende i den andre staten.

De kontraherende statene kan ha ulik rettstradisjon, noe som kan føre til at en sak kan få forskjellig utfall avhengig av hvilken stat som skal løse tvisten. Derfor er det viktig med detaljerte definisjoner av skatteavtalens mest sentrale og viktige begreper, som blant annet ”fast driftssted”.

Definisjonen av fast driftssted i artikkel 5, danner rammen for skattlegging etter artikkel 7. Bestemmelsen regulerer skattlegging av fortjeneste et foretak i en av statene oppebærer ved forretningsvirksomhet i den annen stat.²⁸ Utgangspunktet er at fortjeneste som oppebæres av et foretak i en kontraherende stat bare skal kunne skattlegges i denne staten.²⁹ Skatteavtalens artikkel 7 tar utgangspunkt i globalinntektsprinsippet, på samme måte som den internrettslige hjemmelen i sktl. § 2-2 første og sjette ledd.

Det følger av OECD kommentarene at prinsippet i artikkel 7 nr. 1 har en lang historie og en internasjonal konsensus. Det er en generell regel at den andre staten ikke skal kunne skattlegge før virksomhet fra staten kan anses å ha etablert et fast driftssted i den andre staten. Før en virksomhet har etablert fast driftssted, kan det ikke anses å ha bidratt i den økonomiske aktiviteten i den andre staten i så stor grad at den andre staten har rett til å skattlegge den for sin profitt.³⁰

²⁸ St.prp. nr. 33 (2000/2001) s. 4

²⁹ St.prp. nr. 33 (2000/2001) s. 39.

³⁰ OECDkomm. art. 7 – 10.

Beskatningsretten i forhold til et fast driftssted, som fremgår av artikkel 7 nr. 1, er et unntak fra hovedregelen. Dette unntaket går igjen i alle skatteavtaler som Norge er part i.³¹ Når en virksomhet oppfyller vilkårene til å være et fast driftssted etter avtalens artikkel 5, kan den annen stat skattlegge etter skatteavtalen artikkel 7. Videre vil jeg nå gjennomgå artikkel 5 mer inngående.

Skatteavtalen mellom Norge og Irland definerer uttrykket ”fast driftssted” i artikkel 5 nr. 1 som ”et fast forretningssted gjennom hvilket et foretaks virksomhet helt eller delvis blir utøvet”³². Dette innebærer at når et selskaps virksomhet helt eller delvis blir utøvet i den andre kontraherende stat, og det oppfyller vilkårene til å være et fast driftssted der, kan den andre kontraherende staten skattlegge virksomheten for den aktiviteten som utøves der.

For at et foretaks virksomhet skal anses som et fast forretningssted må tre vilkår være oppfylt. For det første må det være opprettet et *forretningssted*, for det andre må dette forretningsstedet være *fast* og for det tredje må skattyters virksomhet bli utøvet helt eller delvis *gjennom* dette forretningsstedet. Vilrårene vil bli behandlet hver for seg i det følgende.

3.4.2 ”Forretningssted”

For det første må det eksistere et forretningssted, det vil si for eksempel lokaler eller, i noen tilfeller, maskineri eller utstyr³³. Etter OECDkomm. Art. 5 – 3 og 4, skal begrepet ha en vid betydning. Termen ”fast driftssted” omfatter alle lokaler, fasiliteter eller installasjoner som er brukt for å drive virksomhet, uansett om disse ikke eksklusivt er benyttet til dette formål. Også der virksomheten ikke har lokaler eller det ikke er nødvendig med lokaler, men den har et visst område til sin disposisjon for å drive virksomhet, er det snakk om et fast driftssted.

³¹ Zimmer (2009) s. 168.

³² St. prp. nr. 33 (2000/2001) s. 37.

³³ OECDkomm. Art. 5 – 2.

Videre er det uvesentlig om lokalet, fasiliteten eller installasjonen er leid, eid eller på annen måte gjort tilgjengelig for virksomheten. Når det er tilstrekkelig at en virksomhet har et område til sin disposisjon og bruker denne til sine forretningsaktiviteter, er det heller ikke nødvendig med en formell rettighet til å bruke stedet. I Rt. 1994 s. 752 Alphawell (som blir behandlet mer inngående nedenfor) sier Høyesterett på side 763 at et disposisjonskrav ikke var avgjørende i saken. Det følger videre av kommentarene at et fast driftssted kan holde til et sted som er okkupert av virksomheten.³⁴

I OECDkomm. Art. 5 – 4.2 til 4-5 blir det nevnt eksempler på når det ikke kan anses å være et fast driftssted. Der en representant fra den utenlandske virksomheten er til stede i lokalene til en annen virksomhet, trenger ikke det å tilsi at virksomheten har et forretningssted hos den andre virksomhet. Kommentarene bruker eksempelet om en selger (selgeren har agentrollen) som med jevne mellomrom besøker en stor kunde for å ta imot bestillinger og i den anledning møter innkjøpssjefen på hans kontor. Et annet eksempel er der hvor en transportvirksomhet hver dag bruker en leveringsplattform i varehuset til en kunde for å levere varer som kunden har kjøpt. Tilstedeværelsen av transportvirksomheten ved leveringsplattformen er så begrenset at virksomheten ikke kan anses å ha plattformen til sin disposisjon på en slik måte at de etablerer et fast driftssted der.

Videre følger det eksempler på tilfeller hvor det er etablert fast driftssted. Det første eksempelet er en maler som, i to år, tilbringer tre dager i uken i et stort kontorbygg som tilhører hans hovedkunde. Tilstedeværelsen for maleren i det kontorbygget hvor han utfører hoveddelen av hans forretningsvirksomhet utgjør et fast driftssted for maleren. Et annet eksempel er der hvor en ansatt i en virksomhet benytter kontorene i hovedbygget til en annen virksomhet, og hans jobb er å forsikre at den sistnevnte virksomheten oppfyller sine forpliktelser i forhold til den førstnevnte virksomheten. Den ansatte utfører aktiviteter for den førstnevnte virksomheten, og kontoret han har fått til sin disposisjon i den sistnevnte virksomheten utgjør et fast driftssted for den førstnevnte virksomheten.

³⁴ OECDkomm. Art. 5 – 4.1.

3.4.3 "Fast"

For det andre må forretningsstedet være fast, eller "fixed", det vil si at det må være etablert på et bestemt sted med en viss grad av permanens³⁵. Det knyttes vilkår til både sted og tid. Når det gjelder vilkåret om sted, er det uvesentlig hvor lenge virksomheten har hatt forretninger i kontraherende stat dersom den ikke holder til på et spesielt sted. Dette betyr ikke at det som utgjør forretningsstedet faktisk må være festet i jorden som det står på. Det er tilstrekkelig at det forblir på det bestemte stedet³⁶.

I Rt. 1994 s. 752 Alphawell fant Høyesterett ut at vilkåret om sted ikke var oppfylt. Saken gjaldt en mann som representerte et britisk selskap og hans konsulenttjenester for Statoil i Norge. Betalingen skjedde på timesbasis og han oppholdte seg i Norge ca 6 måneder i året, men med varierende lengde. Fra 6-8 uker til flere måneder av gangen. Selve analysearbeidet ble utført i England. Ved vurderingen tar Høyesterett på s. 762 utgangspunkt i ordlydens naturlige, objektive betydning. Høyesterett uttaler at:

"Pegrum ble anvist kontorplass av Statoil på forskjellige steder, ikke bare i Stavangerområdet, men også i Bergen. Kontoret ble dels valgt ut fra hva som til enhver tid var ledig, men særlig ut fra hvilket prosjekt han skulle arbeide med. Arbeidet skjedde tidvis også i kontorlandskap, og Pegrum hadde aldri noen av Alphawells dokumenter eller utstyr med til Norge. Jeg kan vanskelig se at Alphawells forretningssted kan karakteriseres som "fast", slik dette uttrykket naturlig bør forstås."³⁷

Men det viser seg nå at dette vilkåret har blitt modifisert, da det kom tillegg til kommentarene til Mønsteravtalen i 2003. Og disse kommentarene kan trekke i motsatt retning av Høyesteretts konklusjon i Alphawell-saken.³⁸

³⁵ OECDkomm. Art. 5 – 2.

³⁶ OECDkomm. Art. 5 – 5.

³⁷ Rt. 1994 s. 752 (s. 763).

³⁸ Zimmer (2009) s. 176.

I uttrykket ”fast” eller ”fixed” ligger det også et vilkår om tid og det er kommentert i OECDkomm. Art. 5 – 6. Det kan anses som et fast driftssted bare der hvor det ikke er rent midlertidig. Men et forretningssted vil utgjøre et fast driftssted ”even though it exists, in practice, only for a very short period of time because the nature of the business is such that it will only be carried on for that short period of time”³⁹. Altså, en virksomhet i Norge kan være å anse som et fast driftssted, selv om det er midlertidig, dersom det ligger i virksomhetens natur at aktiviteten bare pågår over en kort periode. For eksempel salg av is i de varme sommermånedene i Norge.

Tidsvilkåret er ikke blitt utøvet likt i de forskjellige medlemslandene, men det er vanlig at det ikke er blitt etablert et fast driftssted der hvor forretningsstedet ikke har vært opprettholdt i mer enn seks måneder.

3.4.4 ”Utøves gjennom det faste forretningsstedet”

For det tredje må virksomheten utøves gjennom det faste forretningsstedet. Dette betyr som regel at personer, på en eller annen måte, er avhengig av virksomheten og utøver forretningsvirksomhet i den staten hvor det faste forretningsstedet er lokalisert.⁴⁰ Videre fremheves det at det ikke er nødvendig at virksomheten holder på uavbrutt, men den må opprettholdes på et regelmessig plan.

I rettspraksis har bedømmelsen vært vanskelig der hvor kjerneaktiviteten ikke har tilknytning til et forretningssted eller bare har en perifer tilknytning til dette.⁴¹

I Rt. 1984 s. 99 gjaldt saken tre norske fiskere som deltok i fiske utenfor Alaska.

Spørsmålet var om de var skattepliktig i Norge for det de tjente, eller om de hadde etablert et fast driftssted i USA og derfor skulle skattlegges der. Fiskerne anførte tre alternativer til driftssted. For det første fartøyets kaiområde i Seattle hvor utrusning og forhyring foregikk.

³⁹ OECDkomm. Art. 5 – 6.

⁴⁰ OECDkomm. Art. 5 – 2.

⁴¹ Zimmer (2009) s. 178.

For det andre opplagsplassen for fisketeinene i Alaska. Og for det tredje selve fiskefartøyet. Når det gjaldt kaiområdet uttaler førstvoterende:

”Jeg kan ikke se at det kaiområde kan representere en forretningsinnretning som driften foregår fra.” Og om opplagsplassen uttales: ”At det ut fra denne opplagsplass skulle være utøvd forretningsvirksomhet, er ikke godtgjort.”

I denne saken var tilknytningen til et driftssted av så perifer karakter at det ikke var å anse som et fast driftssted.

3.5 Artikkel 5 nr. 5 ”Agentregelen”

3.5.1 Innledning

I dette avsnittet vil agentregelen i skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 bli behandlet. Det springende punkt i Dell-saken er om faktum gir grunnlag for å si at Dell Irland har etablert et fast driftssted i Norge gjennom Dell Norge etter en tolkning av artikkel 5 nr. 5 i skatteavtalen. Derfor er det naturlig med en inngående fremstilling av bestemmelsen. Skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 lyder:

”Når en person, som ikke er en uavhengig mellommann som punkt 6 gjelder for, opptrer på vegne av et foretak og har, og vanligvis utøver, i en kontraherende stat fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket, skal foretaket uansett bestemmelsene i punktene 1 og 2 anses for å ha et fast driftssted i denne stat for enhver virksomhet som denne person påtar seg for foretaket. Dette gjelder dog ikke hvis virksomheten er begrenset til å omfatte aktiviteter nevnt i punkt 4, og som hvis de ble utøvet gjennom et fast forretningssted ikke ville ha gjort dette faste forretningssted til et fast driftssted etter bestemmelsene i nevnte punkt.”

For det første er altså spørsmålet når en agent anses å være en avhengig agent og når han opptrer på vegne av foretaket. Dette er tolkningsspørsmål. For det andre regulerer også artikkel 5 nr. 5 forholdet til de andre reglene om fast driftssted i artikkel 5.

Først vil jeg redegjøre for agentregelens forhold til de andre bestemmelsene i artikkel 5. Deretter vil jeg fremstille de to hovedvilkårene i bestemmelsen, som for det første er at agenten må kunne slutte avtaler på vegne av foretaket og for det andre at agenten må anses å være en avhengig mellommann.

3.5.2 Forholdet mellom skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 og de andre bestemmelsene i artikkel 5.

Artikkel 5 nr. 2 presiserer hva som menes med fast driftssted. Denne er ikke uttømmende, og det er artikkel 5 nr. 1 som er det rettslige utgangspunktet for vurderingen.

Artikkel 5 nr. 3 er også presiserende, i noen tilfeller er en aktivitet bare å regne som fast driftssted dersom aktiviteten varer i over 12 måneder. Artikkel 5 nr. 4 har unntak fra hovedregelen om hva som er å anse som fast driftssted. En inngående fremstilling av disse bestemmelsene faller således utenfor avhandlingens tema.

I Dell-saken var det uenighet i om den norske bedriften utgjorde et fast driftssted etter agentregelen i artikkel 5 nr. 5. I det følgende vil artikkel 5 nr. 5 og nr. 6 bli behandlet mer inngående.

Det er et akseptert prinsipp at virksomheten bør anses å ha et fast driftssted i en stat dersom den har en viss type representasjon der. Dette gjelder selv om forretningen ikke kan anses å ha et fast driftssted etter vurderinger gjort i artikkel 5 nr. 1 til 4. Men det er selve representanten som kan utgjøre det faste driftsstedet.⁴² Artikkel 5 nr. 5 utgjør derfor et alternativt grunnlag for fast driftssted.

Skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 kommer kun til anvendelse dersom vilkårene er oppfylt, alle andre personer faller utenfor. Dersom det er slik at foretaket har etablert et fast driftssted i

⁴² OECDkomm. Art. 5 – 31.

henhold til artikkel 5 nr. 1 og nr. 2, er det ikke nødvendig å påvise at den ansvarlige personen også vil falle inn under artikkel 5 nr. 5.⁴³

3.5.3 Vilkåret om at representanten må kunne slutte avtaler på vegne av foretaket

Det er ikke ønskelig at enhver mellommann skal utgjøre et fast driftssted, derfor stiller artikkel 5 nr. 5 opp vilkår for en slik etablering av fast driftssted. Det er heller ikke slik at enhver avhengig agent (se om dette vilkåret nedenfor i punkt 3.5.4) utgjør et fast driftssted.

Det ville ikke være samsvar med internasjonale økonomiske forhold dersom enhver avhengig agent utgjorde et fast driftssted for et foretak. En slik status er forbeholdt personer som gjennom fullmakt eller gjennom forretningsvirksomhet i en viss grad involverer foretaket i aktiviteter i den andre staten. Derfor er det slik at det bare er personer som har fullmakt til å inngå avtaler på vegne av et foretak som kan utgjøre et fast driftssted etter artikkel 5 nr. 5. I slike tilfeller har en person tilstrekkelig fullmakt til å binde virksomhetens deltakelse i forretningsaktivitet i den gjeldende staten. Bruken av termen ”fast driftssted” i denne sammenheng, forutsetter, selvfølgelig, at personen benytter seg av fullmakten gjentatte ganger og ikke bare i isolerte tilfeller.⁴⁴

Termen ”authority to conclude contracts in the name of the enterprise”, ”fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket”, begrenses ikke til de tilfellene hvor agenten faktisk benytter foretakets navn ved kontraktsinngåelsen. Bestemmelsen får også anvendelse der agenten ved kontraktsinngåelse ikke bruker foretakets navn, men kontrakten er bindende for foretaket.⁴⁵ Denne vurderingen var veldig sentral i Dell-saken. Lagmannsretten siterer OECD kommentarene på dette punkt. Se nedenfor i punkt 5.4 om lagmannsrettens vurdering.

⁴³ OECDkomm. Art. 5 – 35.

⁴⁴ OECDkomm. Art. 5 – 32.

⁴⁵ OECDkomm. Art. 5 – 32.1.

Den såkalte Zimmer-saken⁴⁶ (fransk høyesterettsdom) gjaldt den samme situasjonen som Dell-saken. Spørsmålet var om det britiske selskapet Zimmer Ltd. hadde etablert fast driftssted i Frankrike gjennom Zimmer SAS som opptrådte som kommisjonær. Retten kom frem til at en kommisjonær ikke kan anses å være en avhengig agent som slutter avtaler på vegne av foretaket, uansett om kommisjonæren ble ansett av være avhengig av kommittenten.⁴⁷

Også liten grad av involvering fra foretakets side under transaksjoner kan være en indikasjon på at myndighet er overført til agenten. OECD-kommentarene har eksempelet om en agent etterspør og mottar, men ikke fullt ut avslutter, ordre for en annen virksomhet. Disse ordrene blir så sendt direkte til et varehus som leverer varene. Den andre virksomheten foretar så rutinemessige godkjennelser av transaksjonene. I dette tilfellet vil agenten anses å ha fullmakt.⁴⁸ I Dell-saken er agentens faktiske rolle i forhold til hovedmannen et av hovedspørsmålene, se nedenfor i punkt 5.4 om lagmannsrettens vurdering.

Fullmakten som agenter har, må omfatte myndighet til å inngå forretningsavtaler som passer inn under foretakets forretningsaktiviteter. Det er ikke relevant at en person har fullmakt til å ansette en som skal assistere personen i hans forretningsaktiviteter. Eller der hvor personen bare har fullmakt til å inngå lignende kontrakter som kun går på interne forhold.⁴⁹

Videre må fullmakten utøves i vanlig utstrekning i den andre staten, jf. ordlyden i skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 om at representanten ”habitually exercises” denne fullmakten. Om dette er tilfellet, bør vurderes ut fra de kommersielle realitetene i den enkelte situasjon. En person som har fullmakt til å forhandle alle deler og detaljer i en kontrakt, anses å ha

⁴⁶ CE 31 mars 2010 n° 304715.

⁴⁷ Ayme (2010) første avsnitt.

⁴⁸ OECDkomm. Art. 5 – 32.1.

⁴⁹ OECDkomm. Art. 5 – 33.

utøvet fullmakten i den staten, selv om kontrakten blir signert av noen andre i virksomhetens hjemstat eller der hvor personen ikke formelt har fullmakt til å signere.⁵⁰

Bare det faktum at en person har vært til stede eller deltatt i forhandlinger i en stat mellom en virksomhet og en motpart er ikke i seg selv tilstrekkelig til å konkludere med at denne personen har hatt fullmakt til å inngå avtaler på vegne av virksomheten. At en person har vært tilstede eller deltatt i slike forhandlinger kan imidlertid være en relevant faktor ved vurderingen av personens funksjon i forhold til virksomheten. En person som kun utøver slik aktivitet som nevnt i artikkel 5 nr. 4, kan ikke utgjøre et fast driftssted.⁵¹

3.5.4 Vilåret om at agenten må være avhengig av foretaket

3.5.4.1 Innledning

For å kunne skattlegge fast driftssted gjennom en agent etter artikkel 5 nr. 5, er det et vilkår at agenten ”ikke er en uavhengig mellommann som punkt 6 gjelder for”. Dersom en representant anses å være uavhengig, vil den normalt ikke utgjøre et fast driftssted for virksomheten, jfr. skatteavtalen artikkel 5 nr. 6. Sondringen mellom avhengig og uavhengig representant blir derfor viktig. I det følgende vil først kravet til en avhengig agent i artikkel 5 nr. 5 redegjøres for, og deretter hva som er typisk for en uavhengig agent.

Det springende punkt i Dell-saken var rettet mot vilåret om at Dell Norge måtte slutte kontrakter på vegne av Dell Irland. Retten finner at vilåret er oppfylt, på tross av kommisjonsavtalen mellom Dell Norge og Dell Irland, se punkt 5.4.5. Spørsmålet om Dell Norges avhengighet til virksomheten i Irland var ikke like problematisk. I punkt 5.4.6 gjennomgås lagmannsrettens vurdering av dette vilåret.

⁵⁰ OECDkomm. Art. 5 – 33.

⁵¹ OECDkomm. Art. 5 – 33.

3.5.4.2 Avhengige agenter, vilkåret i artikkel 5 nr. 5.

Som nevnt ovenfor i punkt 3.5.4.1, kan en agent som ikke anses uavhengig etter artikkel 5 nr. 6, være en avhengig agent, og derfor utgjøre et fast driftssted etter artikkel 5 nr. 5.

Selve ordlyden i artikkel 5 nr. 5 kan by på tolkningsproblemer. Ved vurderingen av hvorvidt vilkåret om *avhengighet* er oppfylt, kreves at det foretas en motsetningsslutning i forhold til hvem som er *uavhengige* agenter i artikkel 5 nr. 6. Bestemmelsen i nr. 5 inneholder ingen positiv definisjon på hva en avhengig agent er.

OECD kommentarene sier noe om hvilke juridiske personer som kan utgjøre en uavhengig agent; uavhengige agenter kan være ansatt i virksomheten, men trenger ikke være det. De kan være fysiske personer eller selskaper. Personen eller selskapet trenger ikke være hjemmehørende eller ha forretningssted i en annen stat for å utgjøre et fast driftssted for virksomheten.⁵²

Fremstillingen nedenfor i punkt 3.5.4.2 blir mer utførlig, da uavhengig agent er positivt avgrenset i skatteavtalens bestemmelser og i OECD-kommentarene.

3.5.4.3 Uavhengig agent, artikkel 5 nr. 6.

Artikkel 5 nr. 6 gjelder ”megler, kommisjonær eller annen uavhengig mellommann.” To vilkår må være oppfylt for at artikkel 5 nr. 6 skal få anvendelse. For det første må mellommannen være uavhengig foretaket både rettslig og økonomisk. For det andre må hans handlinger inngå i selvstendig næring som består i å formidle kontakt mellom kontraktsparter.⁵³

Hvorvidt en representant er å anse som en uavhengig agent avhenger av utstrekningen av forpliktelser han har vis-a-vis foretaket. Der hvor representantens forretningsaktivitet for

⁵² OECDkomm. 5 – 32.

⁵³ OECDkomm. Art. 5 – 37.

virksomheten er underlagt detaljert instruksjon eller kontroll, kan han ikke anses som en uavhengig agent.⁵⁴ Denne OECD-kommentaren blir referert til og drøftet i Dell-saken.

Når det gjelder en virksomhets eierskap i et annet selskap, fremgår det av kommentarene at eierskapet ikke er relevant ved vurderingen av om et datterselskap kan være uavhengig morselskapet.⁵⁵ I Dell-saken mener dommerne at dette momentet ikke er relevant for sakens utfall fordi selskapet i Norge ikke er datterselskap av foretaket i Irland.

Kommentarene sier noe om hvilke momenter som er relevante og hvilke vurderinger som kan tas ved avgjørelsen av om en agent er å anse som uavhengig.

For det første vil en uavhengig agent normalt være ansvarlig overfor hovedmannen for sitt arbeid, men han er ikke underlagt betydelig kontroll eller instruksjon med hensyn til hvordan jobben gjennomføres. Der hvor hovedmannen benytter seg av agent fordi agenten har særlige ferdigheter og kunnskap på et felt, skal dette tale for uavhengighet.⁵⁶

For det andre er det klart at avtalte begrensninger på det ytre omfanget av agentens forretningsvirksomhet, begrenser rekkevidden av agentens fullmakter. Men slike begrensninger er ikke relevante når man vurderer graden av avhengighet. Denne er bestemt gjennom vurdering av omfanget av agentens frihet til forretningsførsel (på vegne av prinsipalen) innenfor rammen av fullmaktene som avtalen med prinsipalen har gitt.⁵⁷

For det tredje er det en relevant faktor ved avhengighetsvurderingen hvor mange hovedmenn agenten representerer. Det er mindre sannsynlig at en agent er uavhengig der han bare (eller nesten bare) handler på vegne av kun en virksomhet på permanent basis eller over en lang periode. Dette er ikke i seg selv avgjørende. Alle relevante momenter og omstendigheter må være med i vurderingen av om agenten opptrer innenfor rammen av sin

⁵⁴ OECDkomm. Art. 5 – 38.

⁵⁵ OECDkomm. Art. 5 – 38.1.

⁵⁶ OECDkomm. Art. 5 – 38.3.

⁵⁷ OECDkomm. Art. 5 – 38.4.

ordinære forretningsvirksomhet. Blant annet om han selv bærer risikoen for og skaffer seg fortjeneste gjennom bruk av sine egne særskilte ferdigheter og kunnskap.⁵⁸

Også der hvor en agent opptrer for flere hovedmenn innenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet og ingen av hovedmennene er dominerende i vilkårene for virksomheten drevet av agenten, kan rettslig avhengighet eksistere dersom hovedmennes felles handlinger kontrollerer agentens handlinger i forhold til den aktiviteten han utøver på vegne av dem.⁵⁹

En person kan ikke anses å handle på vegne av sin egen virksomhet dersom han utfører aktiviteter som, økonomisk, heller tilhører området til hovedmannen. Etter artikkel 5 nr.6 kan han ikke anses som uavhengig i en slik situasjon, fordi han handler utenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet.⁶⁰

Det samme gjelder der agenten har andre aktiviteter ved siden av de som faller innenfor rammen av hans ordinære forretningsvirksomhet. For eksempel der hvor en agent selger sine egne varer, men i tillegg er en permanent agent for en annen virksomhet med myndighet til å inngå kontrakter. I en slik situasjon vil agenten utgjøre et fast driftssted for disse aktivitetene. Dette fordi han handler utenfor det som er vanlig for hans virksomhet.⁶¹

Ved vurderingen av om konkret aktivitet faller innenfor eller utenfor det som er vanlig for agentens virksomhet, bør man undersøke hvordan forretningsvirksomheten vanligvis foregår i bransjen som megler, kommisjonær eller annen uavhengig agent. Andre måter å sammenligne på kan benyttes ved siden av eller istedenfor førstnevnte i enkelte tilfeller. For eksempel der hvor agentens forretningsvirksomhet vanskelig kan sammenlignes med vanlig næring.⁶²

⁵⁸ OECDkomm. Art. 5 – 38.6.

⁵⁹ OECDkomm. Art. 5 – 38.6.

⁶⁰ OECDkomm. Art. 5 – 38.7.

⁶¹ OECDkomm. Art. 5 – 38.7.

⁶² OECDkomm. Art. 5 – 38.8.

4 Kommisjonær vs. Agent – norsk avtalerett

4.1 Innledning

Det følger av skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 og nr. 6 at representasjon gjennom en mellommann i land A, kan medføre skatteplikt i land A for virksomhet som holder til i land B. Dette innebærer at mellommannens forretningsvirksomhet som representant utgjør et fast driftssted for virksomheten. En representant kan drive egen virksomhet samtidig som han er kommisjonær for en hovedmann. En kommisjonær kan være en fysisk person eller en annen juridisk person, for eksempel et selskap. Det er kommisjonsavtalen mellom kommisjonær og kommittent som avgjør hva kommisjonæren kan foreta seg på kommittentens vegne.

I Dell-saken foreligger det en kommisjonsavtale mellom Dell Irland (hjemmehørende i Irland) og Dell Norge (norsk aksjeselskap). Det springende punkt i saken er om faktum gir grunnlag for å si at Dell Irland har etablert et fast driftssted i Norge gjennom Dell Norge etter en tolkning av artikkel 5 nr. 5 i skatteavtalen.

Kommisjonsavtalen innebærer at avtalene med kundene blir inngått i Dell Norges navn. Det betyr at Dell Irland ikke er part i avtalene Dell Norge inngår, og at de ikke inngås på vegne av Dell Irland. Artikkel 5 nr. 5 i skatteavtalen mellom Norge og Irland krever at Dell Norge må kunne inngå avtaler på vegne av (eller ”in the name of”) Dell Irland for å bli ansett som et fast driftssted for Dell Irland.

Det er en konflikt mellom den skatterettslige bedømmelsen av forholdet mellom partene og partenes egen definisjon på sitt innbyrdes forhold. Det kan stilles spørsmål om ikke kommisjonsavtalen langt på vei står i samme stilling som et aksjeselskap i den forstand at

man i utgangspunktet ikke kan sette til side et lovbestemt forhold som retten ikke tar standpunkt til.

Etter intern norsk rett har vi flere lover som regulerer representasjonsforhold. De viktigste i denne sammenheng er kommisjonsloven av 30. juni 1916 nr. 1 og agentloven av 19. juni 1992 nr. 56. Dette kapitlet er delt inn i to deler. For det første vil det bli gjort rede for de generelle reglene om kommisjonsforhold. Deretter følger en kort fremstilling av reglene om agenturforhold.

4.2 Om kommisjonsforhold i norsk avtalerett

I norsk internrett er kommisjonsforhold regulert i egen lov, kommisjonsloven, og denne vil bli behandlet mer inngående i det følgende. I dette kapitlet vil det først bli redegjort for kommisjonslovens forhold til andre lover. Deretter redegjør jeg for hva som kjennetegner en kommisjonær etter kommisjonsloven, og til slutt hvordan ansvarsforholdene mellom de ulike partene er. Det vil si tredjemannsforholdet mellom kommisjonær og medkontrahent og avtaleforholdet mellom kommisjonær og kommittent.

4.2.1 Kommisjonslovens forhold til andre lover

I utgangspunktet gjaldt kommisjonsloven ikke bare kommisjonsforhold, men også handelsagenter og handelsreisende. I 1992 ble kommisjonslovens kapittel 3 om handelsagentur og kapittel 4 om handelsreisende opphevet fordi disse reglene ble overført til en egen lov, agentloven. På samme måte som den norske avtaleloven, var kommisjonsloven et resultat av et nordisk samarbeid.

Kommisjonsforhold var mer vanlig før enn det de er i dag. Kommisjonsinstituttet kommer fra et samfunnssystem som hadde mye dårligere kommunikasjonsmuligheter enn det vi har i dag. Selv om kommisjonsforhold spilte en større rolle tidligere, er den fortsatt i live på visse områder. For eksempel ved kjøp og salg av kapitalvarer, slikt som biler, kunst og

antikviteter.⁶³ Det er interessant at kommisjonsavtaler nå er tatt i bruk i internasjonale forhold i et konsern.

Det følger i kml. § 1 at ”bestemmelsene i denne lov får bare anvendelse for så vidt ikke annet følger av avtale eller av handelsbruk eller annen sedvane”. Kjøpsloven regulerer i stor grad profesjonelle partsforhold.

Kommisjonsloven er deklatorisk med hensyn til partenes innbyrdes rettsforhold, det vil si forholdet mellom kommittent og kommisjonær.⁶⁴ Dette innebærer at en kommittent og en kommisjonær kan avtale seg i mellom det de selv ønsker, og er ikke bundet av de reglene som regulerer dette i kommisjonsloven. Men kommisjonsloven inneholder også regler om tredjemanns rettsstilling, kml. §§ 53 til 64. Disse reglene vil normalt være upåvirket av hva som avtales mellom kommisjonær og kommittent. Der for eksempel en medkontrahent i god tro har kjøpt en vare fra kommisjonæren, kan han ikke miste de rettigheter han har etter kml. § 54.

4.2.2 Hva som kjennetegner en kommisjonær

Hva som kjennetegner en kommisjonær fremgår av kml. § 4 første ledd, en kommisjonær har i oppdrag å selge eller kjøpe varer i eget navn, men for en annens regning. Å selge noe for en annens regning vil si at det er en annen som har den økonomiske risikoen. Personen som har den økonomiske risikoen kalles kommittent. Andre betegnelser er ”prinsipal” og ”hovedmann”, de vil jeg ikke benytte.

De grunnleggende vilkårene for hva som kreves for at det foreligger et kommisjonsforhold, er preseptoriske. Dette har betydning både for vurdering av selvstendighet i skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 og for spørsmålet om lovens rettslige definisjon kan settes til side.

⁶³ Ven (2008) note 5 .

⁶⁴ Ven (2008) note 1.

Kommisjonsloven § 4 første ledd betegner en kommisjonær som en mellommann som opptrer i eget navn, men for en kommittentens regning. I et partsforhold hvor ett eller begge av disse to kravene ikke er oppfylt, vil det ikke foreligge et kommisjonsforhold. For eksempel der hvor en mellommann ikke opptrer i eget navn. Da er det snakk om et agentforhold, og agentloven kommer til anvendelse.

4.2.3 Ansvarsforholdet mellom de ulike partene

4.2.3.1 Forholdet mellom kommisjonær og medkontrahent; tredjepartsforholdet

Når det gjelder forholdet mellom kommisjonær og medkontrahent, er det kommisjonæren som blir part i avtalen med medkontrahenten. Dette fremgår av kml. § 4 ”opptrer i eget navn”. Det er for eksempel kommisjonæren som blir erstatningsansvarlig for innholdet dersom avtalen ikke blir riktig oppfylt.⁶⁵ Det er kommisjonæren som er ansvarlig for mangler medkontrahenten gjør gjeldende. Det eksisterer i utgangspunktet ikke noe rettsforhold mellom medkontrahent og kommittent.

En kommisjonær opptrer i eget navn, og det er i utgangspunktet han som mottar betalingen med befriende virkning for medkontrahenten.⁶⁶ Medkontrahenten oppfyller sin del av avtalen ved å betale til kommisjonæren. I motsetning til forholdet mellom en hovedmann og en agent hvor agenten som regel ikke vil ha fullmakt til å motta betaling fra medkontrahenten, agentloven § 23.

Dersom det er medkontrahenten som ikke oppfyller sin del av avtalen, er det kommisjonæren, og ikke kommittenten, som kan gjøre krav gjeldende mot medkontrahenten. En slik løsning følger av kml. § 4 og at kommisjonæren ”opptrer i eget navn”. Unntaksvis i kml. §§ 57 og 58, kan kommittenten kreve oppfyllelse direkte fra medkontrahenten. Disse unntakene faller utenfor avhandlingens tema, og vil ikke bli berørt nærmere i det følgende.

⁶⁵ Hov (2002) s. 375.

⁶⁶ Hov (2002) s. 375.

Motsatt der kommisjonæren ikke oppfyller salgs- eller kjøpsavtalen han har inngått med medkontrahenten, berøres ikke kommittenten av dette. Det følger av kml. § 56 første ledd første punktum at medkontrahent kun kan gjøre krav gjeldende på kommisjonæren og ikke kommittenten. Dette gjelder uansett om medkontrahenten er kjent med kommisjonsforholdet eller ikke.⁶⁷

4.2.3.2 Forholdet mellom kommisjonær og kommittent; hovedforholdet

Når det gjelder forholdet mellom kommisjonær og kommittent er det kommittenten som har den økonomiske risikoen. Dette innebærer at kommisjonæren opptrer for fremmed regning, kml. § 4. Det økonomiske resultat av avtalen kommer kommittenten alene til gagn eller skade.⁶⁸ Det kan likevel gjøres unntak fra hovedregelen ved at kommisjonæren garanterer for riktig oppfyllelse fra medkontrahenten.⁶⁹

At kommisjonærens virksomhet skjer for en annens regning har i hovedsak tre følger. For det første er kommisjonæren forpliktet overfor kommittenten å levere fra seg varer han har kjøpt for kommittenten og oppgjør for varer han har solgt, kml. § 13. For det andre har kommisjonæren regressrett til kommittenten dersom han selv blir nødt til å oppfylle avtalen overfor medkontrahenten, kml. § 30. Dette innebærer at kommisjonær som har lagt ut for varer han har kjøpt for kommittenten, har rett til å kreve disse pengene tilbake fra kommittenten. For det tredje har kommittenten rett til å returnere varer han ikke får solgt til kommittenten, men dette fremgår ikke direkte av loven.⁷⁰

⁶⁷ Ot.prp. nr. 7 (1916) Motivene s. 62 første spalte.

⁶⁸ Ot.prp. nr. 7 (1916) Motivene s. 28 første spalte.

⁶⁹ Hov (2002) s. 376.

⁷⁰ Hov (2002) s. 376.

Når det gjelder vederlag til kommisjonæren, er det vanlig med provisjon. En handelskommisjonær har etter kml. § 27 krav på provisjon, men det er også vanlig i andre kommisjonsforhold.⁷¹

I et kommisjonsforhold har kommisjonæren en generell plikt til å ivareta kommittentens interesser, kml. § 7. Dersom han forsømmer disse pliktene, kan han bli erstatningsansvarlig overfor kommittenten. For eksempel der kommisjonæren selger varer billigere enn han har fått beskjed om fra kommittenten.

Videre er det slik at dersom kommisjonæren går konkurs, er varer som han har kjøpt inn (men som fortsatt er i hans besittelse), eller er mottatt for salg, fortsatt kommittentens eiendom. Kommittentens varer er beskyttet, og kan ikke trekkes inn i kommisjonærens konkursbo, kml. § 53.⁷²

Men dersom en medkontrahent i god tro erverver noen av disse varene, blir kommittenten bundet, selv om disposisjonen er i strid med kommisjonsoppdraget, kml. § 54.⁷³

4.2.3.3 "Ikke"-forholdet mellom kommittent og medkontrahent

Som fremstillingen ovenfor har vist, foreligger det i utgangspunktet ikke noe rettsforhold mellom kommittent og medkontrahent. Medkontrahenten kan kun forholde seg til kommisjonæren, det er ikke mulig å gå direkte på kommittenten, kml. § 56 første ledd første punktum. På den annen side kan kommittenten i noen tilfeller gå på medkontrahenten (se punkt 4.2.3.1 ovenfor)

Det er gjort unntak i kml. § 56 for forbrukerkjøp. Direktekrav etter forbrukerkjøpsloven slår igjennom i kommisjonsforhold⁷⁴.

⁷¹ Hov (2002) s. 377.

⁷² Hov (2002) s. 377.

⁷³ Hov (2002) s. 377.

⁷⁴ Ot.prp. nr. 44 (2001-2002) s. 301.

I Dell-saken solgte Dell Norge (som kommisjonær) varer til store bedriftskunder og til det offentlige. De solgte ingen varer til småbedrifter eller forbrukere, slike salg foregikk gjennom et call-senter i Danmark. Dersom Dell Norge solgte varer til forbrukere, hadde de kunnet gå direkte på tidligere salgsledd (Dell Irland) etter forbrukerkjøpslovens preseptoriske regler.

4.3 Om agenturforhold i norsk avtalerett

Agenter utgjør en praktisk viktig mellommannsform. I forbindelse med agentloven ble det anslått at det på slutten av 1980-tallet i Norge ble omsatt for mer enn 36 milliarder kroner gjennom agentvirksomhet.⁷⁵ Denne mellommannsformen er mer brukt i dag enn kommisjonsforhold.

Definisjonen på en agent følger av agl. § 1:

”Med en handelsagent forstås i denne lov den som i næringsvirksomhet etter avtale med en annen (hovedmannen) har påtatt seg selvstendig og over tid å virke for salg eller kjøp av varer for hovedmannens regning ved å innhente ordrer til hovedmannen eller ved å inngå avtaler i hovedmannens navn.”

Det følger av ordlyden at agenten enten opptrer som formidler ved kjøp og salg av varer, eller han opptrer som fullmektig ved å inngå avtaler i hovedmannens navn og for hans regning.

I motsetning til en kommisjonær, opptrer en agent i hovedmannens navn. Agenten kan imidlertid ikke foreta kjøp og salg av varer som binder hovedmannen uten særlig fullmakt, agl. § 18.

⁷⁵ Hov (2002) s. 370.

5 Vilkårene for fast driftssted i Dell-dommen

5.1 Innledning

I dette kapittelet vil jeg gjøre rede for vilkårene for fast driftssted i Dell-dommen. Først vil saksforholdet (faktum) bli klarlagt nærmere, herunder selskapsstrukturen, transaksjonene i saken, tvistegjenstand og saksgang. Deretter vil selve problemstillingen tydeliggjøres. Videre følger en fremstilling av hvordan lagmannsretten har gått frem ved vurderingen av om det foreligger et fast driftssted.

5.2 Saksforholdet i Dell-saken

5.2.1 Selskapsstrukturen

Dell Norge og Dell Irland inngår i det samme konsernet. Dellkonsernet selger og produserer dataprodukter til personer og selskaper over hele verden. I det følgende vil det bli gjort rede for hvor i Dellkonsernet disse selskapene befinner seg, og forholdet mellom dem.

Dell Norge er et norsk aksjeselskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge, sktl. § 2-2 første ledd. I hovedsak er Dell Norge et salgsselskap som er kommisjonær for Dell Irland i Norge. Deres formål per 30.06.10 er: ”Tilvirkning og salg av maskinvare, samt tjenester i tilknytning til dette, herunder kundestøtte, konsulenttjenester og prosjektledelse, samt annen relatert virksomhet.”⁷⁶

⁷⁶ Fra Brønnøysundregisteret.

Utgangspunktet for Dell Norge er at de blir skattlagt i Norge for all sin inntekt, uansett hvor den er opptjent. Det følger av globalinntektsprinsippet i sktl. § 2-2 sjette ledd. For mer om skatteplikten for selskaper hjemmehørende i riket, se pkt. 2.2 ovenfor.

Dell Norge er eid av Dell Computer Inc. (USA), som igjen er eid av Dell Computer Corporation (USA). Det fremgår ikke av dommen, men det forutsettes her at eierandelene er 100 prosent. Dette har ikke betydning for saken.

Dell Irland er et selskap med begrenset ansvar. Det fremgår ikke av dommen hva slags selskapsform Dell Irland har, men selv de selskapene som har en form som ligner på aksjeselskaper, er skattesubjekter etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav e. Dette forutsettes oppfylt i det følgende.

Dell Irland er stiftet og registrert i Nederland, men er skattemessig hjemmehørende i Irland. Dette innebærer at Dell Irland i utgangspunktet blir skattlagt i Irland for all sin inntekt, uansett hvor den er opptjent, jf. globalinntektsprinsippet. For at Dell Irland skal være skattepliktig i Norge, må selskapet drive virksomhet her, etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b (jfr. punkt 2.3 ovenfor).

Selskapet er eid av Dell Products (Europe) BV (Nederlandsk aksjeselskap), som igjen er eid av Dell Computer Corporation (USA).

Dell Norge og Dell Irland er datterdatterselskaper på hver sin side av konsernet uten kryssende eierforhold.

Dell Irlands formål er å være konsernets enhet for salg av dellprodukter i Europa. Disse produktene kjøper Dell Irland fra Dell Products (Europe) BV, som driver produksjonsvirksomhet i Irland. Når Dell Irland har kjøpt disse varene må de få dem ut på det europeiske markedet. Det gjør de gjennom kommisjonærer i de ulike landene.

I Norge er det Dell Norge som er kommisjonæren som får varene ut på det norske markedet. Dette innebærer at Dell Norge selger Dell Irlands produkter i eget navn men for Dell Irlands regning, jf. kml. § 4 og punkt 4.2.2 ovenfor. Den største delen av Dell Norges aktivitet går på kommisjonssalg for Dell Irland. Kommisjonærinntekten som Dell Norge får, skattlegges fullt ut i Norge. Salgsinntektene går ut til Dell Irland og skattlegges der, i tråd med det irske globalinntektsprinsippet.

I tillegg til å være kommisjonær har Dell Norge anledning til å selge tilleggsutstyr til sluttbruker for egen regning og risiko. Det fremgår ikke av dommen om utstyret tilhører noen andre enn Dell eller om sluttbrukerne til disse produktene er noen andre. Overskuddet av dette salget blir skattlagt fullt ut i Norge med 28 prosent. Deretter kan de gi ut utbytte til morselskapet i USA.

Dell Norges kunder er store bedrifter og kunder innen det offentlige. Mindre bedrifter og forbrukere i Skandinavia kjøper sine varer gjennom et ”call senter” i Danmark.

5.2.2 Transaksjonene i saken

Dette avsnittet har til formål å klargjøre transaksjonene mellom Dell Irland og Dell Norge. Lagmannsretten tar utgangspunkt i tallene fra inntektsåret 2003. I det følgende gjør jeg det samme. Fordelingene har blitt foretatt på samme måte de andre inntektsårene som var omtvistet i saken. Den totale omsetningen i 2003 var på 1,4 milliarder kroner. Fortjenesten var 44 millioner kroner, og av disse var 10 millioner kommisjonsinntekt for Dell Norge. De resterende 34 millioner kroner er oppført hos Dell Irland. Dommen sier ingenting om hvordan Dell Norge mottok kommisjonsinntekten, men jeg forutsetter at den er i tråd med kommisjonsavtalen.

5.2.3 Tvistegjenstanden i saken og saksgangen

5.2.3.1 Tvistegjenstanden

Det dreier seg for det første om en rettslig uenighet mellom partene. Det er uenighet om det foreligger et fast driftssted (Dell Norge) for Dell Irland i Norge etter skatteavtalen artikkel 5 nr. 5. Dette vil blir redegjort for nærmere i gjennomgangen av lagmannsrettens avgjørelse i punkt 5.4.

For det andre dreier det seg om en faktisk uenighet. Partene er ikke enige om Dell Irlands funksjoner. Skattemyndighetene mener dens primære funksjon er å spare skatt for Dell-konsernet, mens selskapet selv mener det har sentrale funksjoner hva gjelder markedsføring.

5.2.3.2 Saksgangen

Ligningsmyndighetene mente at Dell Irland måtte anses å ha skatteplikt til Norge gjennom et fast driftssted etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og skatteavtalen mellom Norge og Irland artikkel 5 nr. 5. Skatteklagenemnda traff vedtak om dette i 2008, og beslutningen gjaldt for årene 2003 og 2004. Senere traff ligningsmyndighetene samme vedtak om årene 2005 og 2006 basert på samme rettsforståelse og faktum. Når det gjaldt allokeringen ble den fastsatt til 60 % av Dell Irlands nettofortjeneste på salg i Norge. Dette ble tilordnet det faste driftsstedet.

Dell Irland anså seg ikke skattepliktig for noen inntekt til Norge, og oppga i sin selvangivelse at inntekt var lik null. Selvangivelsen ble levert etter pålegg fra ligningsmyndighetene. Selskapet mente at all deres inntekt skulle skattlegges i Irland.

Dell Irland er ikke enige med staten om at de har etablert et fast driftssted gjennom salg fra Dell Norge. De angrep ligningsvedtaket ved stevning i 2009 til Oslo tingrett.

Tingretten avsa dom med samme slutning som ligningsmyndighetene, og Dell Irland ble også dømt til å betale statens saksomkostninger.⁷⁷

Dell Irland anket saken videre til Borgarting lagmannsrett. Lagmannsretten kom til det samme resultat som tingretten og skatteklagenemnda.⁷⁸

Dell Irland har anket saken videre til Høyesterett. Anken er tillatt fremmet når det gjelder anken knyttet til spørsmålet om det foreligger fast driftssted etter artikkel 5 nr. 5 og den generelle tolkingen av artikkel 7 i skatteavtalen.⁷⁹

5.3 Problemstillingen i forhold til fast driftssted

Problemstillingen er hvorvidt Dell Irland har etablert et fast driftssted (jfr. artikkel 5 nr. 5) gjennom samarbeid med søsterselskapet Dell Norge, eller ikke. Dersom Dell Norge er et fast driftssted for Dell Irland, vil Dell Irland være skattepliktig til Norge for en del av sin inntekt, og den såkalte allokeringsbestemmelsen i skatteavtalen artikkel 7 vil komme til anvendelse.

Når det gjelder tolkning av artikkel 5 viser jeg til kapittel 3 hvor jeg har redegjort for hele artikkel 5. For at virksomheten til en agent skal utgjøre et fast driftssted må to vilkår være oppfylt, jf. skatteavtalen artikkel 5 nr. 5. For det første må agenten kunne inngå kontrakter som binder Dell Irland, og for det andre må agenten være avhengig av Dell Irland. Se den generelle gjennomgangen av disse vilkårene ovenfor i punkt 3.5.

Staten hevder at begge disse vilkårene er oppfylt, mens Dell Irland mener ingen av de er oppfylt.

⁷⁷ TOSLO-2009-66493.

⁷⁸ LB-2010-32855.

⁷⁹ HR-2011-1127-U.

5.4 Lagmannsrettens vurdering av fast driftssted

5.4.1 Innledning

I dette avsnittet vil jeg ta for meg lagmannsrettens vurdering om hvorvidt det foreligger et fast driftssted for Dell Irland i Norge eller ikke. Fremstillingen bygger på rettens vurdering, og derfor vil det først redegjøres for den interne lovhjemmelen, deretter generelle rettskildeprinsipper. Til slutt redegjør jeg for vilkårene for fast driftssted.

5.4.2 Utgangspunktet: Intern lovhjemmel

Det første man undersøker når man skal ta standpunkt til et rettsspørsmål, er om det står noe i loven om det. Derfor er den interne hjemmelen det klare utgangspunkt for drøftelsen av om Norge kan skattlegge Dell Irland for inntekter de har opptjent i Norge.

Helt i starten av rettens vurdering fastslås det at sktl. § 2-3 første ledd bokstav b er internhjemmelen for beskatning av Dell Irland. Som nevnt ovenfor i punkt 2.3 er det to vilkår som må være oppfylt for at Norge kan skattlegge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. For det første må det utenlandske selskapet enten utøve eller delta i virksomhet i Norge, og for det annet må denne virksomheten enten drives her eller bestyres herfra.

Det er naturlig for retten å slå fast utgangspunktet før drøftelsen om fast driftssted starter. Selve anvendelsen av skatteavtalen artikkel 5 om fast driftssted og artikkel 7 om allokering, er avhengig av en internhjemmel. Det er sktl. § 2-3 som tillegger norske myndigheter beskatningsrett mot selskaper som ikke er hjemmehørende her. Sktl. § 2-3 vil ikke bli behandlet nærmere i drøftelsen.

5.4.3 Skatteavtalen artikkel 5 nr. 5

Så går retten videre til bestemmelsen som er relevant ved vurderingen av om det foreligger et fast driftssted; skatteavtalen mellom Norge og Irland artikkel 5 nr. 5. Retten forklarer at

norsk beskatningsrett er begrenset gjennom skatteavtaler, med hjemmel i dobbeltbeskatningsavtaleloven, som redegjort for i punkt 3.2 ovenfor.

Videre forklarer retten at partene er uenige om det foreligger et fast driftssted etter skatteavtalen artikkel 5 nr. 5, og at spørsmålet i saken beror på en tolking av denne bestemmelsens første punktum. Retten sier ikke noe om forholdet mellom artikkel 5 nr. 5 og den generelle regelen om fast driftssted i skatteavtalen artikkel 5 nr. 1, se punkt 3.5.2 ovenfor.

Når retten skal gjøre seg opp en mening om hva artikkelen bestemmer, ser den først på ordlyden. Etter å ha sitert ordlyden i artikkel 5 nr. 5 første punktum, presiserer retten at det er snakk om to vilkår som må være oppfylt for at bestemmelsen skal få anvendelse. Det første vilkåret er at agenten har ”an authority to conclude contracts in the name of the enterprise”. Og det andre vilkåret er at agenten er ”of an independent status”.

Det er ikke bestridt av partene at det er snakk om to vilkår for at fast driftssted skal foreligge, men de er uenige om tolkningen av vilkårene og hvordan vilkårene forholder seg til hverandre. Dell Irland hevder det er snakk om to separate vilkår, som begge må være oppfylt for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. Mens staten mener det må avgjøres ut fra en samlet helhetsvurdering hvor de samme momentene er relevante ved vurderingen av begge vilkår. Til dette uttaler retten:

”Lagmannsretten kan for sin del ikke se at valget av betraktningsmåte får avgjørende betydning for resultatet. Lagmannsretten er enig med staten i at samme momenter kan ha betydning ved vurderingen av begge vilkår, men har likevel – som tingretten – behandlet dem hver for seg nedenfor.”⁸⁰

⁸⁰ LB-2010-32855.

5.4.4 Rettskildeprinsipper – rettskildefaktorer som er relevante i saken

Etter å ha presisert ordlyden i skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 samt hvordan vilkårene forholder seg til hverandre, sier retten noe om hvilke rettskildeprinsipper de anvender.

Det ser ut til at retten lister opp hvilke rettskildefaktorer som de anser relevant i saken. Det er snakk om skatteavtale (dens ordlyd og formålsbetraktninger), OECD kommentarene, rettspraksis fra andre land, tolkningsuttalelser fra forvaltningen og juridisk litteratur.

Rettskildeprinsipper er visse normer en føler seg bundet av ved avgjørelsen av rettsspørsmål. Slike prinsipper gir anvisning på hvilke kilder det er tillatt å hente argumenter fra når man skal løse rettsspørsmål og hvilken vekt argumentene skal ha innbyrdes. Prinsippene gir anvisning på hvilke argumenter som kan utledes av rettskildefaktorene (som for eksempel lovtekst, forarbeider, rettspraksis, skatteavtaler og kommentarer).⁸¹

Først konstaterer retten at skatteavtalen mellom Norge og Irland er en del av norsk rett med samme trinnhøyde som norsk lov, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven. Den er derfor relevant, og ikke i strid med noen lov av høyere rang.

Deretter gjøres det rede for tolkningsprinsipper i internasjonale avtaler. Tolkning av internasjonale avtaler foregår som regel på en litt annen måte enn tolking av interne lovbestemmelser. Ved tolking av et rettsspørsmål i en norsk lov, er ordlyden det første en vurderer, deretter er forarbeidene til loven det naturlige utgangspunkt, samt senere rettspraksis.

Men i internasjonale avtaler (som skatteavtalen mellom Norge og Irland) fremgår det i Wienkonvensjonen 23.mai 1969 (denne konvensjonen er ikke ratifisert av Norge, men anses i dag som folkerettslig sedvane) artikkel 31 at en traktat tolkes ”in good faith in

⁸¹ Eckhoff (2001) s. 19.

accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in light of its objects and purpose”.

I internasjonale avtaler står ikke bruken av forarbeider like sterkt som i Norge. Derfor blir ordlyden i traktaten desto viktigere. Det fremgår av Wienkonvensjonen artikkel 33 og St.prp.nr. 33 (2000-2001) at den norske og den engelske avtaleteksten i skatteavtalen har lik gyldighet.

Så sier retten noe om forholdet mellom ordlyden i skatteavtalen og formålet til skatteavtalen generelt. Retten slår fast at formålsbetraktninger er relevante, og hovedformålet til en skatteavtale er å forebygge dobbeltbeskatning mellom landene. Dette hensynet skal likevel ikke tillegges avgjørende vekt der hvor det ikke har støtte i ordlyden, her henviser retten til uttalelser av Frederik Zimmer i Internasjonal inntektskatterett, 4. Utgave (2008) s. 75-76.

Det er ikke tilfeldig at retten forsøker å få formålsbetraktninger og deres betydning i forhold til ordlyden i skatteavtalen. Senere i drøftelsen vektlegger retten formålet med en enkeltbestemmelse i skatteavtaler tyngre enn selve ordlyden. Retten finner liten støtte i andre rettskilder ved drøftelsen av ”på vegne av” (se nedenfor punkt 5.4.5), og støtter seg på formålet med bestemmelsen i skatteavtalen artikkel 5.

Videre forklarer retten at etter loven som rettskilde (med ordlyd og formålsbetraktninger), er det OECDs kommentarer til skatteavtalene som er mest relevante ved avgjørelsen av dette rettsspørsmålet. Den viser til Høyesterettspraksis som støtter opp uttalelsen om at kommentarene er en vesentlig kilde.

Til slutt sier retten at dommer fra høyere instans i andre land er relevante ved vurderingen av dette rettsspørsmålet, og henviser her til Zimmer., samt juridisk litteratur.

5.4.5 Vilkåret om at agenten må kunne binde hovedmannen

5.4.5.1 Innledning

Drøftelsen av dette vilkåret har retten delt inn i to hoveddeler, men først gjengir retten både den norske og den engelske versjonen av skatteavtalen artikkel 5 nr. 5. Etter den norske teksten må driftsstedet ha ”fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket” for å utgjøre et fast driftssted etter bestemmelsen. Og etter den engelske versjonen kreves det at driftsstedet har ”authority to conclude contracts in the name of the enterprise”. Dell Norge må ha fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av Dell Irland.

Det første retten drøfter er hvordan ordlyden i skatteavtalens artikkel 5 nr. 5 skal forstås, partene er uenige i hvordan ”på vegne av” eller ”in the name of” skal forstås. Til slutt benytter retten metoden den finner korrekt på selve saken, og fatter en konklusjon. Tolkningen av artikkel 5 nr. 5 og selve subsumsjonen blir behandlet hver for seg i det følgende.

5.4.5.2 Uenigheten om tolkningen av ”på vegne av” – formell analyse

Dell Irland hevder at ”på vegne av foretaket”, ”in the name of”, må forstås bokstavelig. Og etter kommisjonsloven og kommisjonsavtalen kan aldri Dell Norge binde Dell Irland, jf. kapittel 4 ovenfor, og derfor er ikke vilkåret oppfylt. Staten hevder derimot at en må benytte en mer funksjonell tilnærmingssmåte ved å spørre om Dell Norge ”i realiteten” binder Dell Irland.

Retten sier ikke noe om hva de selv trekker ut av ordlyden. Artikkel 5 nr. 5 sier ingenting om hvordan ”på vegne av foretaket”, ”in the name of”, skal forstås. Derfor går retten videre og undersøker andre rettskildefaktorer, for å finne argumenter for hvordan bestemmelsen skal forstås.

Siden skatteavtalen mellom Norge og Irland er inngått etter mønsteravtalen til OECD er kommentarene til mønsteravtalen det klare utgangspunkt for tolkningen av ”på vegne av”.

Kommentarene er til mønsteravtalen det forarbeider er for nasjonale lover, men de blir stadig endret og oppdatert, oftere enn selve mønsteravtalen.

Retten viser til OECDkomm. Art. 5 – 32.1 i forbindelse med statens anførsel om at det må spørres om Dell Norge ”i realiteten” binder Dell Irland. Retten forsøker å finne støtte for en slik tolkning i OECD kommentarene, og Art. 5 – 32.1 er det nærmeste de kommer.

Art. 5 – 32.1 sier at mellommannen kan binde hovedmannen selv om kontraktene ikke faktisk inngås i hovedmannens navn, se ovenfor i punkt 3.5.3. Dette innebærer at en mellommann kan utgjøre et fast driftssted for hovedmannen også der hvor mellommannen inngår kontrakter med tredjepart i sitt eget navn.

Punkt 32.1 i kommentarene er en presisering av punkt 32, og de taler for statens syn. Det er uenighet mellom partene om hvor langt denne presiseringen når. Til dette uttaler lagmannsretten:

” Etter lagmannsrettens syn har statens tilnærmingssmåte de beste grunner for seg. Rett nok ble teksten i punkt 32.1 tilføyd for å ivareta konkrete problemer som reiser seg med utgangspunkt i formuleringen ”in the name of”. Første setning, ”Also...”, ble tatt inn på bakgrunn av situasjonen i common lawsystemer, hvor hovedmannen blir rettslig bundet av agentens handlinger uavhengig av om agenten opptrer i hovedmannens navn eller eget navn. Og den øvrige delen av punktet, fra ”Lack of...”, ble tatt inn for å åpne for skattlegging i de såkalte ”rubber stamp”-tilfellene, dvs. der alt kontraktsarbeidet i realiteten er gjort av en agent i det ene landet, mens bare den formelle underskriften skjer i det andre.”

Etter å ha sitert punkt 32.1 i kommentarene, og forklart at den i utgangspunktet ble lagt til for å ivareta to spesifikke problemer (som ikke er relevante i denne saken), kommer retten likevel til at statens syn er det korrekte. Retten peker på at punkt 32.1 i seg selv illustrerer at ”in the name of” ikke kan tolkes bokstavelig. Med andre ord mener retten at punkt 32.1 bare er et eksempel på tilfeller hvor ”in the name of” ikke kan tolkes bokstavelig, og at

disse eksemplene ikke utelukker andre tilfeller hvor ”in the name of” ikke kan tas bokstavelig.

Retten utvider grensen for anvendelse av OECDkomm. Art. 5 -32.1. Kommentaren er presisering for å ivareta to spesifikke problemer, men retten flytter den opp på et generelt plan. I skatteavtaler står ordlyden sterkt, særlig på grunn av avtalens internasjonale preg.

Et annet argument retten benytter for å underbygge sitt syn, er selve formålet med artikkel 5 nr. 5, som er å beskytte prinsippet om kildeskatt. Dersom ”in the name of” skulle tolkes bokstavelig hadde et kommisjonsforhold gått klar av bestemmelsen selv om den økonomiske og rettslige tilknytning mellom kommisjonær og kommittent er sterk. En slik formålsrettet tolkning sier retten også er i tråd med Wienkonvensjonen artikkel 31 om formålstolkning av traktater.

Ifølge retten taler OECD-kommentarene for statens funksjonelle tilnærningsmåte. Retten legger avgjørende vekt på formålet med artikkel 5 nr. 5 og mindre vekt på selve ordlyden og OECD-kommentarene. Skatteavtalen mellom Norge og Irland er en internasjonal avtale, og derfor mener jeg at ordlyden burde stå sterkere. Vurderingen av forholdet mellom ordlyden og formålet er etter mitt syn ikke like klar som retten gir uttrykk for.

Etter å ha presisert ordlyden i artikkel 5 nr. 5 gjennom OECD-kommentarene, går retten over til andre rettskilder som underbygger deres konklusjon om en funksjonell tilnærningsmåte. De vil vise at dette ikke bare er noe de selv har tolket ut av OECD-kommentarene, men også noe som faktisk har vært benyttet og uttalt av andre.

Etter mitt syn er det ikke tilfeldig at retten lister opp andre rettskilder som underbygger deres konklusjon, da tolkningen av ordlyden i artikkel 5 nr. 5 og OECD-kommentarene kan fremstå som tvilsom.

For det første viser de til rapporten fra International Fiscal Association (IFA) kongressen holdt i Vancouver i 2009 (Is there a permanent establishment?). Denne rettskilden nevner ikke retten uttrykkelig ved gjennomgåelsen av rettskilder og rettskildeprinsipper innledningsvis i drøftelsen.

Ut fra denne rapporten viser retten at det er land hvor faste driftssteder har blitt ansett etablert selv om agenten ikke formelt inngår kontrakter, og at det ikke er et krav at agenten har mottatt en formell fullmakt fra hovedmannen. Rapporten ramser opp flere land. Flest fra Europa, men også fra Asia. Deretter vises det til Østerrike og Sveits i rapporten.

Retten trekker også ut referanser fra rapporten som viser til andre lands rettspraksis rundt temaet. Blant annet fra Nederland, Sverige og Italia. Siden retten er interessert i å finne støtteargumenter for sitt syn på hvordan ”in the name of” skal forstås, er alle referanser til IFA-kongressen i favør av staten.

Deretter går retten over til utenlandsk rettspraksis som ikke taler for statens tilnærmingsmåte. I den såkalte Zimmer-saken ble en kommisjonær ikke ansett å utgjøre et fast driftssted i Frankrike, men retten mener at selv i denne saken var det ikke snakk om ren bokstavtolking, og viser til et avsnitt i dommen (referert til en engelsk oversettelse).

Dommerne i Zimmer-saken sier at kontrakter inngått av en kommisjonær, uansett om den er inngått på hovedmannens regning, ikke binder hovedmannen direkte overfor tredjeperson. Men videre skriver de (engelsk oversettelse):

”[U]nless [*lagmannsrettens utheving*] it appears either from the express terms of the contract of commission, or from other factual elements relating to its appointment, that despite the ’commission’ title given by the parties to the contract between them, the principal is personally bound by the contract concluded with third parties by his commissionnaire who must, therefore, for this reason, be regarded as his representative and constitute a permanent establishment.”

Lagmannsretten forklarer videre hvorfor Zimmer-saken ikke er spesielt relevant i denne saken. En av årsakene er at domstolene i fransk rett er avskåret fra å benytte senere uttalelser om tolkningen av OECDs mønsteravtale, og de kunne derfor ikke benytte seg av punkt 32.1. I Dell-saken er ikke dette noe problem, så tilfellene stiller seg nokså annerledes med tanke på hvilke kommentarer som kan benyttes ved tolkningen.

I forhold til Zimmer-saken uttaler retten til slutt at det kan være mulig at reservasjonen etter ”*unless*” bare tar sikte på proforma kommisjonsforhold. Men så konkluderer de med at Zimmer-saken bør tillegges mindre vekt i denne saken. Etter mitt syn kunne retten gått bedre inn i Zimmer-saken. Hvis det var slik at sitatet fra Zimmer-saken kun var siktet på proforma kommisjonsforhold, er det ikke relevant i det hele tatt. I Dell-saken er det ikke et proforma kommisjonsforhold. Kommisjonsavtalen blir håndhevet av partene etter sitt innhold.

Retten forklarer først hvorfor de mener Zimmer-saken ikke er relevant. Likevel siterer de det avsnittet som kan tale i favør av staten, selv om det er usikkert hvilke situasjoner sitatet referer seg til. De har et sterkt behov for å finne rettskilder som støtter deres konklusjon.

Lagmannsretten går videre til drøftelsen av juridisk litteratur. De viser til uttalelser av Arvid A. Skaar og Klaus Vogel. Skaars uttalelse peker i favør av Dell Irland, men retten mener den er for gammel og ikke veldig relevant da den er formulert før teksten i OECD-kommentarene punkt 32.1 ble til.

Videre viser retten til en nyere uttalelse fra Skaar og en fra Klaus Vogel, som begge taler i favør av statens tilnærmingsmåte.

I forhold til juridisk litteratur påpeker retten at det er flere andre forfattere som konkluderer på samme måte som Vogel. De åpner da for å sette ”substance” fremfor ”form”, men det gjelder først og fremst de spesifikke tilfellene som er nevnt i punkt 32.1. Deretter

innrømmer lagmannsretten at de ikke har noen juridisk litteratur som støtter statens syn om at regelen for fast driftssted skal gjelde for et kommisjonsforhold som i denne saken.

Til slutt forsøker retten å veie de fremlagte rettskildene mot hverandre, og uttaler:

”I de rettskildene som er nevnt foran, er det likevel et gjennomgående trekk at man forsøker å finne en fornuftig og funksjonell løsning ved anvendelsen av artikkel 5 nr. 5. Som nevnt foran finner lagmannsretten at det å anlegge en realitetsvurdering, i motsetning til en ren bokstavtolking, ved fastlegging av forståelsen av artikkelen, er godt begrunnet ut fra formålet med bestemmelsen. At en kommisjonær etter kommisjonsloven og kommisjonsavtalen ikke binder hovedmannen ved sine salg, er derfor i seg selv ikke nok til å utelukke at det foreligger et fast driftssted. Spørsmålet er om Dell Products *i realiteten* er bundet av de avtalene Dell AS inngår med kundene.”

Etter denne konklusjonen viser retten til en tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet fra 2000 (Utv. 2000 s. 949) og en bindende forhåndsuttalelse fra 2003 (BFU 107/03). Selv om retten innledningsvis uttaler at slike tolkningsuttalelser ifølge Zimmer har liten eller ingen vekt, nevnes de trolig av lagmannsretten for å underbygge de argumenter og den konklusjonen den har kommet frem til.

Retten er i utgangspunktet enig med staten. De ønsker å finne rettskildemessig grunnlag for en mer funksjonell tilnærmingstype, men møter på endel problemer underveis. For det første taler ikke ordlyden og OECD-kommentarene klart for statens realitetsdrøftelse, men de forsøker å styre dem i ønsket retning ved å legge vesentlig vekt på formålet med bestemmelsen og mindre vekt på ordlyden. Og for det andre forsøker lagmannsretten å rette opp tvilen med bruk av nokså tilfeldige og perifere rettskilder.

5.4.5.3 Selve subsumsjonen – funksjonell analyse

Etter å ha konkludert med at spørsmålet er om Dell Irland ”i realiteten” er bundet av det Dell Norge foretar seg, lister retten opp momenter som taler for at Dell Irland er bundet.

Et av momentene retten nevner er at Dell Irland ikke kan påvise noen tilfeller hvor Dell Norge har foretatt salg som ikke er akseptert av Dell Irland. Retten nevner trolig dette momentet som et slags bevis på at de avtalene Dell Norge inngår også binder Dell Irland. Men at Dell Norge aldri har foretatt seg noe som strider med kommisjonsavtalen de har med Dell Irland, er ikke i seg selv et relevant moment for at Dell Irland i realiteten er bundet av avtaler Dell Norge har inngått.

Konklusjonen til retten er at Dell Norge i realiteten binder Dell Irland, og vilkåret i artikkel 5 nr. 5 er derfor oppfylt.

Oppramsingen av momenter er etter mitt syn tilfeldig. Retten tar ikke klart nok stilling til hvilke deler av faktum den mener veier tyngst i selve vurderingen av ”i realiteten”. Det er overraskende hvordan kommisjonsavtalen synes helt å være utelatt fra faktum. At det foreligger en kommisjonsavtale, som blir respektert mellom partene, bør inngå i vurderingen av det faktiske forhold. Ved drøftelsen av realiteten burde lagmannsretten også drøftet inntektsfordelingen og risikofordelingen slik den er avtalt i kommisjonsavtalen. Men i og med at de respekterer kommisjonsavtalen og dens fordeling som der er lagt til grunn, blir det vanskelig for staten og lagmannsretten å sette den til side ved skattleggingen.

5.4.6 Vilkåret om at agenten må anses som en avhengig agent

5.4.6.1 Innledning

For at det skal foreligge et fast driftssted etter artikkel 5 nr. 5 må enda et vilkår være oppfylt; agenten må kunne ses på som avhengig av hovedmannen. Så det neste spørsmålet for retten er om Dell Norge er å anse som avhengig av Dell Irland. Rettens utgangspunkt for denne drøftelsen er OECD kommentarene punkt. 38, og særlig dette med graden av instruksjon og kontroll mellom Dell Irland og Dell Norge.

Er agenten avhengig kan hovedmannen styre agenten, det kan han ikke der agenten er uavhengig. Til sammenligning må, etter skatteavtalen artikkel 5 nr. 1, virksomheten utøves gjennom det faste driftsstedet. Se punkt 3.4.4 ovenfor. Begge reglene om fast driftssted krever et tett forhold mellom hovedmann og det faste driftsstedet.

Først vil kommentarene Art. 5 – 38 gjøres rede for. Herunder hva retten trekker ut av dem, og hva som er problematisk. Deretter skal jeg se på de andre momentene som retten mener er relevante ved avhengighetsvurderingen.

5.4.6.2 OECDkomm. Art 5 – 38

Innledningsvis i denne vurderingen går retten direkte til mønsteravtalens kommentarer. I følge retten er det særlig to ting i kommentaren som må drøftes; graden av kontroll og graden av instruksjon. Jo mer kontroll Dell Irland har over Dell Norge, desto sikrere er man på at Dell Norge ikke er en uavhengig mellommann. Etter å ha sitert kommentaren, slår lagmannsretten fast at de er enig med tingretten at det ikke er tvil om at Dell Norge ikke er en uavhengig mellommann.

5.4.6.3 Graden instruksjon og kontroll

Dell Irland mener at den kontroll de har over Dell Norge i den forbindelse at de er i samme konsern, ikke kan være relevant i vurderingen. I den forbindelse viser de til kommentarene Art. 5 – 38.1 som sier at den kontroll et morselskap, som aksjeeier, har overfor datterselskapet, ikke er relevant ved avhengighetsvurderingen i artikkel 5 nr. 5.

Som et svar på dette sier retten at punktet ikke er spesielt relevant for saken, da den gjelder kontroll som følge av eierskap. Dell Irland og Dell Norge er ikke mor- og datterselskap, de er søsterselskaper uten kryssende eierforhold, se punkt 5.2.1 om selskapsstrukturen.

Deretter går retten over til kommisjonsavtalen. Ifølge retten er det punkter som både taler for og i mot uavhengighet mellom Dell Irland og Dell Norge. I avtalens punkt 2.2 fremgår

det klart at partene i kommisjonsforholdet er uavhengig av hverandre. Ordlyden kan ikke bli klarere enn dette, og viser at avtalen står på egne bein.

På den annen side har kommisjonsavtalen i punkt 4 bestemmelser om hvilke produkter Dell Norge kan selge på vilkår fastlagt av Dell Irland. Dette punktet taler for stor grad av kontroll, og derfor avhengighet.

Den faktiske styresammensetningen blir også nevnt som et moment som underbygger at Dell Norge ikke er uavhengig. Integrert regnskapssystem og Dell Irlands adgang til Dell Norges lokaler nevnes også som momenter som taler for stor grad av instruksjon og kontroll.

5.4.6.4 Andre momenter som er relevante ved avhengighetsvurderingen

Det er tre andre momenter som lagmannsretten peker på ved avhengighetsvurderingen. For det første at Dell Norge ikke opptrer som kommisjonær for noen annen hovedmann enn Dell Irland. Dersom Dell Norge hadde mottatt datamaskiner eller annet IT-utstyr fra andre hovedmenn, og opptrådt som kommisjonær også her, ville det tale for uavhengighet.

For det andre blir Dell Norge brandet med varemerket Dell. De benytter seg av Dell logoen selv om de ikke eier brandet. Dette mener retten gjør dem mer avhengig av hovedmannen.

Og til slutt peker retten på at Dell Norge i noen sammenhenger opptrer uavhengig, som for eksempel ved ansettelse av personell og kjøp og leie av lokaler. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig for den uavhengighet som påkreves for å gå klar av artikkel 5 nr. 5.

Konklusjonen blir at begge vilkårene i artikkel 5 nr. 5 er oppfylt. Dell Norge inngår avtaler på vegne av Dell Irland, og de er avhengig av Dell Irland. Dette medfører at Dell Irland anses å ha et fast driftssted i Norge.

5.4.7 Dommens prejudikatsverdi

Konsekvensen av at lagmannsretten mislykkes i fremstillingen av hva som ligger i drøftelsen av ”i realiteten”, er at det oppstår spørsmål angående dommens prejudikatsverdi.

Er det slik at kommisjonærforhold har blitt satt til side skatterettslig, og at alle kommisjonærer nå anses å utgjøre et fast driftssted?

Momenter som begrenser rekkevidden er blant annet at selskapene er i samme konsern, at de har samme regnskap og at Dell Norge bare er kommisjonær for én kommittent.

6 Allokeringen i Dell-dommen

6.1 Innledning

I dette kapitlet vil jeg kort gjøre rede for allokeringen i Dell-dommen. Denne avhandlingen dreier seg i hovedsak om Dell-dommens første spørsmål; hvorvidt det foreligger fast driftssted etter skatteavtalen artikkel 5 nr. 5. Da lagmannsretten kom frem til at det forelå fast driftssted, er konsekvensen at Norge kan skattlegge Dell Irland for inntekter opptjent i Norge etter allokeringsbestemmelsen i skatteavtalen artikkel 7. Først vil jeg gjøre rede for selve allokeringen i Dell-dommen, deretter vil domstolenes myndighetskontroll bli behandlet.

6.2 Selve allokeringen i Dell-dommen

I Dell-saken er det uenighet mellom partene om hvordan allokeringen mellom Dell Norge og Dell Irland skal være. Etter at ligningsmyndighetene i sitt vedtak hadde kommet frem til at Dell Norge utgjorde et fast driftssted for Dell Irland, fordelte de inntekten slik at 60 prosent av Dell Irlands inntekt skulle skattlegges i Norge og 40 prosent i Irland. Staten hevdet at fordelingen var korrekt, mens Dell Irland hevdet de ikke har noen fortjeneste å skattlegge i Norge.

Lagmannsretten deler spørsmålet inn i to. Først vurderer de hvorvidt staten har benyttet korrekt allokeringsmetode, og til slutt ser de på selve allokeringen i saken.

Når det gjelder det første spørsmålet, starter retten med å påpeke at Skatteklagenemnda hadde riktig utgangspunkt for vurderingen. Deretter viser de til ordlyden i skatteavtalen artikkel 7 som nevner flere allokeringsmetoder. Den såkalte indirekte metoden i

artikkel 7 nr. 2 og den indirekte metoden i artikkel 7 nr. 4. Det er den indirekte metoden som staten har benyttet ved allokering av Dell Irlands inntekt.

Videre gjør retten rede for vilkårene for bruk av den indirekte metoden i artikkel 7 nr. 4. For det første må den indirekte metoden ha vært vanlig praksis i Norge, og for det andre må metoden gi et resultat som er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet i artikkel 7. At den indirekte metoden ikke lenger anbefales av OECD er ikke relevant i saken, da bestemmelsen i artikkel 7 nr. 4 inngår i skatteavtalen mellom Norge og Irland. Rettens konklusjon er at staten har benyttet korrekt allokeringemetode.

Så går retten over til selve allokeringen som staten foretok etter skatteavtalen artikkel 7 nr. 4. Den fremgangsmåten som Dell Irland har anført blir avvist, og retten er enig med staten om at den er ment for allokering etter artikkel 7 nr. 2, ikke artikkel 7 nr. 4 som det er snakk om i denne saken.

Retten benytter så statens terminologi og stiller spørsmålet om hvor stor del av verdiskapingen som skjer i hvert av de to selskapene. Verdiskaping skjer primært gjennom salg, og dette salget er det Dell Norge som står for, og retten mener derfor at det er Dell Norge som er verdidriveren.

Retten mener Skatteklagenemndas vedtak er forsvarlig og resultatet er rimelig, og lar det derfor stå uendret. Dell Irland har tapt på alle punkter. Det foreligger fast driftssted og hele 60 % av Dell Irlands inntekt som er knyttet til salg i Norge, blir skattlagt i Norge.

6.3 Domstolenes myndighetskontroll

Dell Irland mente domstolene kunne overprøve skatteklagenemndas vedtak fullt ut. Staten derimot anførte at allokeringen de hadde foretatt var begrunnet i en konkret

skjønnsutøvelse som domstolene ikke kunne overprøve, og at det ikke var snakk om noen vilkårlighet eller sterk urimelighet til allokeringen.⁸²

Retten går ikke inn på selve drøftelsen av denne problemstillingen fordi de mener at staten har benyttet riktig fremgangsmåte. Retten konkluderer derfor med at skatteklagenemndas fremgangsmåte er forsvarlig og resultatet er rimelig, og derfor gyldig.

⁸² LB-2010-32855.

7 Tilgrensende dimensjoner

7.1 Innledning

Den underliggende problemstillingen i Dell-saken er når og hvordan skattegrunnlaget knyttet til omsetningen i Norge skal fordeles mellom Norge og Irland.

Dell-saken handler i all hovedsak om hvordan skatteavtalen mellom Norge og Irland artikkel 5 nr. 5 skal forstås. Basert på en gjennomgang av de faktiske forhold er lagmannsretten enig med staten, og konkluderer med at artikkel 5 nr. 5 kan anvendes på det aktuelle tilfellet. Som en følge av dette foretas allokeringen av Dell Irlands inntekt med hjemmel i artikkel 7, jfr. kapittel 6.

Dersom konklusjonen hadde blitt at det ikke forelå noe fast driftssted, ville kommisjonsavtalen mellom Dell Irland og Dell Norge også avskåret skattlegging av Dell Irland. Det ville representert en anerkjennelse av at kommisjonsavtalens fordeling var bindende for staten.

I dette avsnittet ønsker jeg drøfte de tilgrensende problemstillingene som denne saken reiser, nemlig om staten kunne ha oppnådd skattlegging av Dell Irlands andel av verdiskapningen i Norge ved å gå andre veier enn gjennom fast driftssted. De alternative måtene som vil bli drøftet er for det første proforma i forhold til kommisjonsavtalen mellom Dell Irland og Dell Norge. For det andre drøfter jeg muligheten til å øke skattegrunnlaget ved å gå på Dell Norge. Deretter spørsmålet om gjennomskjæring i forhold til Dell Norge. Til slutt redegjør jeg for muligheten til å fordele inntektene i Dell-saken etter internprising i skatteavtalen artikkel 9. Og til slutt muligheten for gjennomskjæring i forhold til Dell Irland.

7.2 Avgrensning

Jeg vil ikke gå nærmere inn på valg av allokeringsmetode, men viser til kort redegjørelse i kapittel 6. I Dell-saken ble inntekten fordelt etter skatteavtalen artikkel 7 fordi det ble ansett å være fast driftssted etter artikkel 5 nr. 5. Med en annen løsning enn fast driftssted vil allokeringsbestemmelsen variere.

I dette kapitlet vil jeg fokusere på andre rettsgrunnlag. Ved bruk av disse ulike rettsgrunnlagene åpner regelverket for andre allokeringsmetoder. I drøftelsen av de alternative rettsgrunnlagene er kommisjonsforholdets betydning det gjennomgående problemet.

7.3 Proforma – et alternativt grunnlag?

I dette avsnittet vil jeg drøfte hvorvidt kommisjonsforholdet mellom Dell Irland og Dell Norge kan ses på som proforma. Selve uttrykket ”proforma” brukes om disposisjoner som har et formelt, men ikke reelt innhold. A, som frykter konkurs, gir for eksempel bilen sin ”på papiret” til B i et forsøk på å holde den unna kreditorene.⁸³

Dersom kommisjonsavtalen mellom Dell Irland og Dell Norge skulle bli ansett som proforma, altså at den kun er til på papiret, uten noe reelt innhold, vil avtalen bli satt til side. Ved skattlegging skal rettsforholdet som faktisk eksisterer mellom partene legges til grunn.⁸⁴ Deretter måtte man ha foretatt en ny vurdering av forholdet med utgangspunkt i skatteavtalen mellom Norge og Irland. At kommisjonsavtalen er proforma gjelder for både Dell Norge og Dell Irland.

Grensen mellom proforma- og omgåelsestilfellene er ikke alltid helt klar. I Rt. 1998 s. 1779 (INA-saken) anførte staten gjennomskjæring, men hevdet at mange av de samme momentene var til stede ved en proforma-vurdering. Saken gjaldt et ektepar som overdro

⁸³ Jusleksikon (2005) s. 254.

⁸⁴ Zimmer (2009) Lærebok i skatterett, s. 61.

34 % av sine aksjer til ektemannens bror. Ligningsmyndighetene fikk ikke medhold i at det skulle foretas gjennomskjæring. Høyesterett la til grunn at aksjeoverdragelsen innebar reelle virkninger for aksjeerververen og det måtte være avgjørende overfor den skattebesparelsen som ble oppnådd. Partene i aksjeoverføringen hadde disponert i samsvar med de formelle forhold og fulgt opp i realiteten.

Konklusjonen i INA-saken ble forsterket i Rt. 2001 s. 187 (Media Bergen-saken).

Aksjeoverføringens reelle virkning var i samsvar med avtalen, og staten fikk ikke medhold i at overføringen var proforma.

Disse to dommene viser at det skal mye til for at proforma kan brukes som grunnlag til å fravike selvangivelser. Verken i INA-saken, hvor staten forsøkte å anføre proforma og gjennomskjæring som ett og samme grunnlag, eller i Media Bergen-saken, hvor staten forsøkte å anføre bare proforma, ble det en vellykket løsning for statens del.⁸⁵

I forhold til Dell-saken blir spørsmålet om kommisjonsavtalen mellom Dell Irland og Dell Norge kan settes til side fordi den ikke er reell, men staten har ikke bestridt at partene har disponert i samsvar med kommisjonsavtalen. Dell Norge beholder sin kommisjon fra Dell Irland, og Dell Norge overfører øvrige inntekter fra salg av datamaskiner til Dell Irland.

Konklusjonen blir, med særlig vekt på at partene i kommisjonsavtalen har ment at den er reell, at kommisjonsavtalen ikke kunne blitt satt til side som proforma.

7.4 Øke skattegrunnlaget i forhold til Dell Norge?

I dette avsnittet vil jeg drøfte hvorvidt staten i stedet kunne forsøkt å få skattlagt en større del av skattegrunnlaget ved å gå på Dell Norge. Det kan se ut til at årsaken til begrunnelsens problematiske karakter i Dell-saken er at den er rettet mot Dell Irland og ikke Dell Norge.

⁸⁵ Zimmer (2002) s. 360

Staten kunne i forhold til Dell Norge først tatt stilling til hvorvidt de aksepterte inntektsfordelingen slik den følger av kommisjonsavtalen. Staten har rett til å bedømme det privatrettslige forhold på en annen måte enn partene. Her er det ikke snakk om ulovfestet gjennomskjæring, men en korrekt rettsanvendelse på grunnlag av faktum.

Det er i Dell Norge verdiskapningen skjer. Resultatet av den korrekte rettsanvendelsen kunne bli at kommisjonsavtalen ble satt helt til side. Deretter ville retten ha foretatt en allokering på armlengdes avstand etter sktl. § 13-1. På denne måten kunne staten ha fått en annen mer ønsket fordeling av skattegrunnlaget, uten å sette til side det lovbestemte forholdet som følger av kommisjonsavtalen og kommisjonsloven.

7.5 Gjennomskjæring i forhold til Dell Norge?

I dette avsnittet vil jeg gjøre rede for muligheten til å anvende den norske ulovfestede gjennomskjæringsnormen på Dell Norge. Spørsmål som ofte karakteriseres som omgåelsesspørsmål bør skilles ut, og heller vurderes ut fra andre synsvinkler. Der hvor det er spørsmål om proforma, eller der hvor skattyteren har gitt rettsforholdet en uriktig betegnelse, blir det ikke gjennomskjæring.⁸⁶

Ved en gjennomskjæring av kommisjonsavtalen vil den gis andre skattemessige virkninger for skattyteren enn det som normalt skulle følge av den.⁸⁷ Dette gjelder bare den skatterettslige vurderingen av Dell Norges inntekt, tilsidesettelsen har ingen privatrettslig virkning mellom partene.⁸⁸

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er en internhjemmel. I situasjonen som blir behandlet i dette avsnittet er skattyteren et norsk skattesubjekt, Dell Norge, med alminnelig

⁸⁶ Zimmer (2009) Lærebok i skatterett, s. 60-61.

⁸⁷ Lignings ABC 2010/11 s. 1180.

⁸⁸ Lignings ABC 2010/11, s. 1180.

skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav a. For situasjoner hvor faktum helt eller delvis gjelder grenseoverskridende transaksjoner eller rettsforhold i andre land, er det ikke tvilsomt at den norske omgåelsesregelen kan benyttes etter sitt eget innhold.⁸⁹ I for eksempel Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) ble et norsk morselskaps salg av aksjer i et canadisk datterselskap til et dansk datterselskap vurdert under omgåelsesnormen.

Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen som rettsgrunnlag er en lang rekke høyesterettsdommer. Dette fremgår blant annet i Rt. 2007 s. 209 (Hex-dommen). Vurderingen av ulovfestet gjennomskjæring består av to ledd. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. Det kreves i tillegg at det foretas en totalvurdering av disposisjonens virkninger.⁹⁰

Det sentrale spørsmålet er om kommisjonsavtalen hovedsakelig har hatt til formål å spare skatt. Dette kapitlet har til formål å belyse andre måter staten kunne oppnådd større grad av skattlegging av skattegrunnlaget, derfor vil selve gjennomskjæringsvurderingen falle utenfor avhandlingen.

7.6 Internprising i Dell-saken, Dell Irland

I dette avsnittet vil jeg gjøre rede for Dell-sakens forhold til internprising. Spørsmål om inntektsallokering er viktig fordi store deler av verdenshandelen foregår mellom selskaper i samme konsern.⁹¹ I et forhold mellom to uavhengige parter vil det foreligge ulike økonomiske interesser, og det vil føre til markedsmessige vilkår og priser. Selskaper som inngår i samme konsern vil ha de samme økonomiske interesser, og derfor har man ingen garanti for at pris og avtalevilkår er markedsmessige.

⁸⁹ Zimmer (2009) s. 37.

⁹⁰ Rt. 2007 s. 209 (39).

⁹¹ Zimmer (2009) s. 147.

Internprisingsreglene følger av intern rett og av skatteavtalen. I norsk rett er sktl. § 13-1 hjemmelen for beskyttelse i form av internprising i konserner. I skatteavtalen mellom Norge og Irland er hjemmelen artikkel 9. I forholdet mellom disse reglene er det slik at Norge kan anvende den interne hjemmelen så langt den ikke støter an mot skatteavtalen artikkel 9.⁹² Forholdet mellom sktl. § 13-1 og skatteavtalen artikkel 9 er den samme som forholdet mellom begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b og fast driftssted etter skatteavtalen artikkel 5 nr. 5, se ovenfor i punkt 2.3.2.

Skatteavtalen artikkel 9 og sktl. § 13-1 krever at tre vilkår må være oppfylt for at bestemmelsen skal komme til anvendelse. For det første må det foreligge et interessefellesskap mellom de to partene i transaksjonen. For det andre må den skattepliktige inntekten være redusert, og for det tredje må inntektsreduksjonen være forårsaket av interessefellesskapet. Dersom alle vilkårene er oppfylt, skal inntekten settes til det den ville ha vært uten interessefellesskapet.⁹³

Statens mål er å få skattlagt mer av Dell Irlands salgsinntekt. Kommisjonsavtalen er et bindende privatrettslig forhold og den fordeler inntekten mellom Dell Norge og Dell Irland. I henhold til avtalen blir Dell Norge skattepliktig for overskudd som består av kommisjon og andre inntekter. En forutsetning for allokering er at den er inngått på armlengdes avstand. Å vurdere hvorvidt kommisjonsavtalen er inngått på armlengdes avstand, kunne vært en annen vei til målet. Den største risikoen ligger hos Dell Norge som kommisjonær, og selve verdiskapningen (salg av datamaskiner) foregår i Norge.

7.7 Gjennomskjæring i Dell-saken, Dell Irland?

I dette avsnittet vil jeg redegjøre for muligheten til å benytte gjennomskjæringsnormen i forhold til Dell Irland. Et sentralt spørsmål er hvor langt den interne omgåelsesregelen kan anvendes i internasjonale forhold. Som nevnt ovenfor i punkt 7.5 er det fullt mulig å

⁹² Zimmer (2009) s. 148.

⁹³ Zimmer (2009) s. 151.

anvende den interne omgåelsesnormen på forhold som reguleres av intern rett, men som har noen grenseoverskridende transaksjoner.

Forholdet mellom intern omgåelseshjemmel og internasjonale forhold kan deles inn i to forskjellige situasjoner.

For det første har vi situasjoner hvor saken reguleres av en skatteavtale. Spørsmålet om skatteavtalene setter grenser for anvendelse av interne omgåelsesregler hvor det er internrettslige regler som anvendes i omgåelsesforsøket, har vært omdiskutert. Den vanligste oppfatningen er at omgåelsesreglene er anvendelige også da.⁹⁴ Uttalelsene i OECD kommentarene, Art. 1 – 22.1 er i tråd med dette synet.

I den andre typen av situasjoner er det spørsmål om å sette en internasjonal skatteavtalebestemmelse til side fordi den er anvendt i et omgåelsesforsøk. Om den interne omgåelsesbestemmelsen får anvendelse etter sitt eget innhold i et slikt tilfelle, har ikke vært avgjort av Høyesterett.⁹⁵ Zimmer hevder at det ikke er tilstrekkelig grunn til å begrense omgåelsesnormens anvendelsesområde på slike tilfeller, han mener behovet kan være like stort som ellers, faren for at det leder til internasjonal dobbeltbeskatning er ikke større enn i tilfeller som klart omfattes av omgåelsesnormen. Han viser i den forbindelse også til OECD kommentarene Art. 1 – 22.1, som han hevder omfatter denne situasjonen.⁹⁶ Skaar hevder på den annen side at omgåelsesnormen er utviklet på basis av norske tolkningsregler og at skatteavtalene har karakter av kontrakt mellom to stater, og derfor kan ikke omgåelsesnormen anvendes.⁹⁷

Vogel antar at interne omgåelsesregler ikke på internrettslig grunnlag kan sette skatteavtalebestemmelser til side, skatteavtalen er *lex specialis*. I tillegg hevder han at det må anses å gjelde en allmenn rettsgrunnsetning anerkjent av siviliserte nasjoner om at

⁹⁴ Zimmer (2009) s. 38.

⁹⁵ Zimmer (2009) s. 46.

⁹⁶ Zimmer (2009) s. 46.

⁹⁷ Skaar (red) 2006 s. 895 gjennom Zimmer (2009) s. 46

typiske omgåelsessituasjoner ikke bør gis rettslig virkning.⁹⁸ Dette kan samsvare med OECD kommentarene 1 – 9.5 som sier:

”A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions”

Dette viser at forholdet mellom intern gjennomskjæringshjemmel og internasjonale skatteavtaler er omdiskutert. Selv om Zimmer hevder at behovet for anvendelse av gjennomskjæring kan være like stort her som ved andre tilfeller som klart faller innenfor gjennomskjæringsnormen, er det bred enighet om at interne gjennomskjæringshjemler ikke kan benyttes i internasjonale skatteavtaler. Men OECD-kommentarene og juridisk litteratur åpner for at typiske omgåelsessituasjoner ikke bør gis rettslig virkning.

Skatteavtalen artikkel 5 har til formål å verne kildeskatten. Det er ønskelig at inntekt som er opptjent i en stat, skal skattlegges i den staten. Derfor er det også slik at agenter kan utgjøre et fast driftssted, artikkel 5 nr. 5. Ved bruk av denne bestemmelsen er man nødt til å ta stilling til forholdet mellom vilkåret ”på vegne av” i artikkel 5 nr. 5 og kommisjonsavtalen mellom Dell Irland og Dell Norge.

Om det enten er med hjemmel i den interne omgåelsesnormen, eller i et generelt prinsipp som er anerkjent av statene som blir anvendt, kunne det blitt stilt spørsmål om hovedformålet med kommisjonsavtalen var å slippe unna kildeskatt til Norge. Denne vurderingen hadde blitt en skjønnsmessig helhetsvurdering av den spesifikke situasjonen, og det hadde ikke vært nødvendig å ta stilling til forholdet mellom skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 og kommisjonsavtalen.

⁹⁸ Vogel 2008 Art. 1 – 114–117 gjennom Zimmer (2009) s. 46.

8 Litteraturliste

Lovgivning

Norske lover

- 1916 Lov om kommisjon (kommisjonsloven) av 30. juni 1916 nr. 1.
- 1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forbyggelse av dobbeltbeskatning (dobbeltbeskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949 nr. 15.
- 1988 Lov om kjøp (kjøpsloven) av 13. mai 1988 nr. 27.
- 1992 Lov om handelsagenter og handelsreisende (agenturloven) av 19. juni 1992 nr. 56.
- 1999 Lov om skatt og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.
- 2002 Lov om forbrukerkjøp (forbrukerkjøpsloven) av 21. juni nr. 34

Traktater

Wien-konvensjonen

Wien-konvensjonen om traktatretten, Wien
23. mai 1969

Skatteavtale mellom Norge og Irland

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Irland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og av formue, Dublin 22. november 2000

OECDs Mønsteravtale

OECD Model convention with respect to taxes
on income and on capital, condensed version
OECD 2008

Dommer

Publiserte dommer

(alle dommene er hentet fra www.lovdata.no)

Rt. 1918 s. 474

Rt. 1925 s. 431

Rt. 1928 s. 1108

Rt. 1957 s. 187

Wallem

Rt. 1984 s. 99

Alaska

Rt. 1994 s. 752

Alphawell

Rt. 1998 s. 1779

INA-dommen

Rt. 2001 s. 187

Media Bergen

Rt. 2001 s. 512

Safe Services

Rt. 2002 s. 456

Hydro Canada

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 2007 s. 209 Hex-dommen

HR-2011-1127-U

Publiserte underrettsdommer

(alle dommene er hentet fra www.lovdata.no)

TOSLO-2009-66493

LB-2010-32855

Utenlandske dommer

(Zimmer-dommen) CE 31 mars 2010 n° 304715, 308525, 10e et 9e s.-s.,
Sté Zimmer limited
(<http://droit-finances.commentcamarche.net/jurisprudence/administrative-3/publies-1/3050721-conseil-d-etat-10eme-et-9eme-sous-sections-reunies-31-03-2010-304715-publie-au-recueil-lebon>)

Forarbeider

Odelstingsproposisjoner

Ot.prp. nr. 7 (1916)

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov

(<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/otprp/19971998/otprp-nr-86-1997-98-.html?showdetailedtableofcontents=true&id=120734>)

[Sisert 14. november 2011]

Ot.prp. nr. 44 (2001-2002)

Om lov om forbrukerkjøp (forbrukerkjøpsloven)

(<http://www.regjeringen.no/Rpub/OTP/20012002/044/PDFA/OTP200120020044000DDDPDFA.pdf>)

[Sisert 24. november 2011]

Stortingsdokumenter

St.prp. nr. 33 (2000/2001)

Om samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Irland, undertegnet i Dublin den 22.

November 2000

(<http://www.regjeringen.no/Rpub/STP/20002001/033/PDFA/STP200020010033000DDDPDFA.pdf>)

[Sisert 12. september 2011]

Juridisk litteratur

Bøker

Eckhoff, Torstein og Jan E. Helgesen

Rettskildelære.

5. utgave. Oslo 2001.

Hov, Jo

Avtaleslutning og ugyldighet. Kontraktsrett I.

3. utgave. Oslo 2002.

Jusleksikon

Jon Gisle ... [et al.]. 2. utgave. Oslo 2005.

Organisation for

Economic Co-operation and Development *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed version)*. OECD 2010.
ISBN 978-92-64-08948-8.

Skattedirektoratet *Lignings-ABC 2010/11*
32. utgave. Oslo 2010.

Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*.
4. utgave. Oslo 2009.

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*.
6. utgave. Oslo 2009.

Nettdokumenter

Ayme, Nathalie og
Jean-Luc Trucchi *France Tax Alert - Supreme Court rules conversion
of distributor to commissionaire does not create PE
in France*. 2010.
(http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Alerts/dtt_tax_alert_france_010410.pdf) [Sisert 20. september
2011]

Brønnøysundregisteret Vedtektsfestet formål for Dell AS
(http://w2.brreg.no/kunngjoring/hent_en.jsp?kid=20100000232779&sokeverdi=861272702)
[Sisert 12. september 2011]

Stoveland, Per Helge

Kommentar til skatteloven § 2-3: Norsk
lovkommentar nettversjon. [Sisert 17. oktober 2011]

Utv 2008 s 531 (FIN)

Spørsmål i forbindelse med utenlandske
næringsdrivende - skatteplikt etter skatteloven og
skatteavtale
(www.rechtsdata.no)

Utv 1993 s 1589

Bestyrelseskriteriet i skatteloven § 15 første ledd c
ved norsk managementavtale
(www.rechtsdata.no)

Ven, Bjørg

Kommentar til kommisjonsloven: Norsk
lovkommentar nettversjon. [Sisert 19. oktober 2011]

Zimmer, Frederik

Høyesterettsdommer i Skattesaker 2001, del II nr. 8 s.
360. I: Skatterett 04/2002. (Sisert fra Idunn.no)